

Die Besteuerung der Familie im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht unter Berücksichtigung der Sozialversicherung

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung
der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

ANDREA PICENONI
von Bondo (GR)

genehmigt auf Antrag der Herren
Prof. Dr. Hans Herold und
Prof. Dr. F. Zuppinger

1900



Juris Druck + Verlag Zürich
1979



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung der Familie im Einkommens- und Vermögenssteuerrecht unter Berücksichtigung der Sozialversicherung

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung
der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von

ANDREA PICENONI
von Bondo (GR)

genehmigt auf Antrag der Herren
Prof. Dr. Hans Herold und
Prof. Dr. F. Zuppinger



Juris Druck + Verlag Zürich
1979

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 23. Januar 1980

Der Dekan:

Prof. Dr. J. Rehberg



ISBN 3 260 04787 5

Meinen Eltern und Inez

Ich möchte den Herren Prof. Dr. H. Herold und Prof. Dr. F. Zuppinger für das Interesse, die Anregungen und die wertvollen Hinweise herzlich danken. Ferner will ich es nicht unterlassen, dem Advokaturbüro Erlach & Partner für die grosszügige Benützung der Bibliothek meinen Dank auszusprechen.

INHALTSVERZEICHNIS

Rechtsquellen	XII
Literaturverzeichnis	XV
Abkürzungen	XIX
I. UEBERBLICK	1
1. Grundlagen des heutigen Rechts	1
1.1. Problematik	1
1.1.1. Die Abgrenzung der Familie zu Grossfamilie und Konkubinat	2
1.1.1.1. Die Familie	2
a) Die zivilrechtlichen Voraussetzungen	2
b) Die steuerrechtlichen Voraussetzungen	3
1.1.1.2. Die Grossfamilie	5
1.1.1.3. Das Konkubinat	6
1.1.2. Der Wandel des Familienrechts und dessen Wei- terbildung in der Praxis	6
1.1.2.1. Allgemeines	6
1.1.2.2. Die Neuerungen von Eugen Huber im Familienrecht des ZGB von 1907	7
a) Die Ehefrau	7
b) Die Kinder	9
1.1.2.3. Die Neuerungen seit 1907 und die Ent- fernung der Praxis vom geltenden Recht	11
a) Die Ehefrau	11
b) Die Kinder	12
1.1.3. Die verschiedenen Bestrebungen für eine gerechte Besteuerung der Familie	13
1.1.3.1. Aufstellung der in kantonalen Parlamen- ten erfolgten Vorstösse für eine gerech- tere Besteuerung der Familie	14

1.1.3.2. Vorstösse für die Wehrsteuer	15
2. Neue Tendenzen im Familienrecht und Steuerrecht	16
2.1. Die Einheit der Familie	16
2.1.1. Die Einheit der Familie aus privatrechtlicher Sicht	16
2.1.2. Die Einheit der Familie aus steuerrechtlicher Sicht	16
2.2. Das Steuersubjekt bei Wegfall des Einheitsprinzips	18
2.2.1. Die Stellung des Ehemannes	18
2.2.2. Die Stellung der Ehefrau	18
2.2.3. Die Stellung der Kinder	19
2.2.4. Der Einfluss der Sozialversicherung auf das Einheitsprinzip der Ehegattenbesteuerung	20
2.2.4.1. Grundlagen	20
2.2.4.2. Der Steuercharakter der Beiträge für die Sozialversicherung	21
2.2.4.3. Die Beitragspflicht und der Rentenanspruch der Ehegatten im Hinblick auf das Einheitsprinzip de lege lata de lege ferenda	22
a) Ehefrau nicht erwerbstätig	22
b) Ehefrau erwerbstätig	25
II. DIE FAMILIE IM STEUERRECHT	27
1. Die steuerrechtliche Behandlung der Ehegatten	27
1.1. Grundlagen	27
1.1.1. Die subjektive Steuerpflicht	27
1.1.2. Die objektive Steuerpflicht	29
1.1.3. Das Steuerdomizil	31
1.2. Bei alleinigem Erwerb eines Ehegatten	35
1.2.1. Allgemeines	35
1.2.2. Das Einkommen	35
1.2.3. Das Vermögen	37

1.2.3.1.	Schuldenabzug	39
1.3.	Bei Erwerb beider Ehegatten	41
1.3.1.	Allgemeines	41
1.3.2.	Die Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb der Ehegatten	43
1.3.3.	Die Erwerbstätigkeit der Ehegatten an verschiedenen Orten	46
1.4.	Die für die Besteuerung der Ehegatten zur Verfügung stehenden Möglichkeiten	47
1.4.1.	Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Besteuerungsmassstab	47
1.4.2.	Die steuerlichen Konsequenzen	50
1.4.3.	Die Würdigung der verschiedenen Möglichkeiten der Zusammenveranlagung der Ehegatten	53
1.4.3.1.	Splitting	53
1.4.3.1.1.	Auswirkungen des Vollsplittings	55
1.4.3.2.	Die Besteuerung nach Konsumeinheiten	60
1.4.3.2.1.	Auswirkungen der Besteuerung nach Konsumeinheiten	62
1.4.3.3.	Der Familienquotient	69
1.4.3.4.	Doppeltarif	70
1.4.3.4.1.	Auswirkungen des Doppeltarifs	71
1.4.3.5.	Prozentabzug von der Steuer	75
1.4.3.5.1.	Auswirkungen des Prozentabzuges von der Steuer	76
1.4.3.6.	Der Prozentabzug vom Einkommen	80
1.4.3.7.	Fester Abzug vom Einkommen	84
1.4.4.	Vorschläge für eine bessere Differenzierung der Steuerlasten	86
1.4.4.1.	Ausgangslage	86
1.4.4.2.	Möglichkeiten der Erweiterung	87
1.4.4.3.	Spezialtarif für ein Kind	88
1.4.4.4.	Berücksichtigung weiterer Kinder durch feste Abzüge	90

1.4.4.5. Differenzierung der Steuerbelastung zwischen Ein- und Zweiverdienerehen	91
2. Die steuerliche Erfassung von Kindern und Jugendlichen	94
2.1. Die elterliche Gewalt	94
2.1.1. Die Bedeutung der elterlichen Gewalt im Zivilrecht	94
2.1.2. Die Bedeutung der elterlichen Gewalt im Steuerrecht	96
2.2. Minderjährigkeit (Unmündigkeit)	98
2.3. Gemeinsamer Haushalt	100
2.4. Zusammenleben in häuslicher Gemeinschaft	101
2.5. Elterliche Nutzung	105
2.6. Mitarbeit im elterlichen Betrieb	107
2.7. Das Kind und der Jugendliche als Belastung der Familie	108
2.7.1. Abzüge	109
3. Die steuerliche Erfassung von unterstützungspflichtigen Personen	113
3.1. Grundlagen	113
3.1.1. Familienrechtliche Leistungen von Gesetzes wegen	113
3.1.2. Familienrechtliche Leistungen durch Richterspruch	115
3.1.2.1. Der Unterhaltsanspruch der Ehegatten	115
3.1.2.2. Unterhaltsanspruch des unmündigen Kindes	116
a) beim ehelichen Kind	116
b) beim ausserehelichen Kind	119
3.2. Die steuerrechtliche Behandlung der familienrechtlichen Unterstützungsleistungen	120
3.2.1. Unterstützungsleistungen auf Grund von Art. 328ff. ZGB	120
3.2.1.1. Für Verwandte in auf- und absteigen- der Linie	120
3.2.1.2. Für Geschwister (Verwandte der Sei- tenlinie)	126
3.2.1.3. Verschwägte Personen und Stiefkinder	127

3.2.1.4.	Nur durch einen Ehegatten adoptierte Kinder	129
3.2.2.	Unterstützungsleistungen an den getrennten oder geschiedenen Ehegatten	129
3.2.3.	Der Unterhaltsanspruch des unmündigen Kindes	133
3.2.3.1.	Das eheliche Kind	133
3.2.3.2.	Das aussereheliche Kind	134
4.	Bestrebungen für eine Harmonisierung der schweizerischen Steuerordnungen	136
4.1.	Die für die Familienbesteuerung aufgestellten Grundsätze	136

RECHTSQUELLEN

(Änderungen bis 1. Januar 1978 berücksichtigt)

1. Bund

AHVG	Bundesgesetz vom 20.12.1946 über die Alters- und Hinterlassenen-Versicherung
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874
OR	Schweizerisches Obligationenrecht, Bundesgesetz vom 30. März 1911/18. Dezember 1936
WstB	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Bundesgesetz vom 10. Dezember 1907

2. Kantone

Zürich

KV	Verfassung des eidgenössischen Standes Zürich vom 18. April 1869
StG	Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951
VV	Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 26. November 1951

Bern

StG	Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern vom 29. Oktober 1944
-----	---

Luzern

StG	Steuergesetz vom 1. Januar 1978
-----	---------------------------------

Uri

StG	Steuergesetz des Kantons Uri vom 16. Mai 1965
VV	Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz des Kantons Uri vom 30. Oktober 1968

Schwyz

StG Steuergesetz vom 28. Oktober 1958

Obwalden

StG Steuergesetz vom 8. Dezember 1968

Nidwalden

StG Steuergesetz vom 26. April 1970

Glarus

StG Gesetz über das Steuerwesen vom 10. Mai 1970

Zug

StG Gesetz über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946

Fribourg

StG Loi sur les impôts cantonaux du 7 juillet 1972

Solothurn

StG Gesetz über die direkte Staats- und Gemeindesteuer vom 29. Juni 1961

Basel-Stadt

StG Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949

Basel-Land

StG Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974

Schaffhausen

StG Gesetz über die direkten Steuern vom 17. Dezember 1956

Appenzell-Ausser-Rhoden

StG Gesetz über die direkten Steuern für den Kanton Appenzell-A.-Rh. Von der Landsgemeinde angenommen 27. April 1958

VV Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 27. November 1958

Appenzell-Inner-Rhoden

StG Steuergesetz für den Kanton Appenzell-I.-Rh. vom 28. April
1968

St. Gallen

StG Steuergesetz vom 23. Juni 1970

VV Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 10. November
1970

Graubünden

KV Verfassung für den Kanton Graubünden vom 2. Oktober 1892

StG Steuergesetz für den Kanton Graubünden vom 21. Juni 1964

VV Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz für den Kanton
Graubünden vom 31. Januar 1964

Aargau

StG Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern und
über den direkten Finanzausgleich unter den Einwohnergemeinden vom 17. Mai 1966

Thurgau

StG Gesetz vom 9. Juli 1964 über die Staats- und Gemeindesteuern

Ticino

StG Legge tributaria dell 28 settembre 1976

Vaud

StG Loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux

Wallis

StG Loi des finances du 10 mars 1976

Neuchâtel

StG Loi du 9 juin 1964 sur les contributions directes

Genève

StG Loi générale du 9 novembre 1887 sur les contributions
publiques

LITERATURVERZEICHNIS

(Zitiert wird mit Autorennamen und Stichworten)

Bericht der Expertenkommission für die Revision des Basler Steuergesetzes, Basel im Januar 1975

Bericht des Arbeitsausschusses für Familienbesteuerung, Herausgegeben durch die Finanzdirektion des Kantons Zürich, Zürich 1972

Bericht und Antrag des Regierungsrates des Kantons Schaffhausen an den Grossen Rat zur Volksinitiative für die Gewährung eines Steuerrabatts, Schaffhausen, 8. November 1977

Bericht zum Vorentwurf für eine Aenderung des Zivilgesetzbuches (Wirkungen der Ehe im Allgemeinen und Ehegüterrecht)
Expertenkommission des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement, Bern 1976

Blumenstein E., System des Steuerrechts, Zürich 1951

Bluntschli, Staats- und Rechtsgeschichte der Stadt und Landschaft Zürich, Band I und II 1839, Geschichte des Schweizerischen Bundesrechts von den ewigen Bünden bis zur Gegenwart, Band I 1846

Botschaft des Regierungsrates des Kantons Luzern an den Grossen Rat zur Aenderung des Steuergesetzes, 27. Februar 1978

Botschaft des Regierungsrates zum Entwurf des Steuergesetzes des Kantons Obwalden, Sarnen 24. Januar 1978

Botschaft des Regierungsrates des Kantons St. Gallen über ein 2. Nachtragsgesetz zum Steuergesetz, sowie zur Rechtmässigkeit und zum Inhalt des "Initiativbegehrens gegen zu hohe Steuern", 27. September 1977

Botschaft des Regierungsrates des Kantons Thurgau an den Grossen Rat für eine Teilrevision des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 9. Juli 1964, 24. Oktober 1977

Böckli P., Von Schatteneinkommen und Einkommensbildung, Gedanken zur Familienbesteuerung, StR 33 S. 98 ff.

Brüngger A., Die Bewertung des Arbeitsplatzes im privaten Haushalt, Zürich 1977

Bühler W., Berner Kommentar, Das Familienrecht, Das Eherecht
1. Teilband 2. Hälfte, Art. 137-195 ZGB Bern 1971/1977

- Burckardt W., Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874, Bern 1914
- Cagianut F., Gerechte Besteuerung der Ehegatten, Cosmos Verlag AG Bern 1971
- Candrian M., Steuerrecht und Familiengemeinschaft, Aarau 1951
Zur Frage der Einkommensbesteuerung pro Konsumeinheit StR 13, S. 256 ff.
- Carlen L., Rechtsgeschichte der Schweiz, Bern 1968
- Egger A., Zürcher Kommentar. Das Eherecht, Art. 90-251 ZGB, Zürich 1936; Die Verwandtschaft, Art. 252-359 ZGB, Zürich 1943
- Fleiner/Giacometti, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1965
- Götz E., Berner Kommentar, Familienrecht, Das Eherecht, 1. Teilband, 1. Hälfte Art. 90-136 ZGB, Bern 1964
- Grundsätzliche Entscheide der Jahre 1959-1968 der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, Frauenfeld 1969
- Guggenbühl-Hertner J., Die steuerrechtliche Begünstigung der Familie in den Kantonalen Steuerordnungen, NZZ Nr. 211, 12. September 1978
- Guhl/Merz/Kummer, Das Schweizerische Obligationenrecht, 6. Auflage, Bern 1971
- Gygax E., Steuer-Lexikon, Verlag Organisator AG, Zürich 1963
- Haller H./Biel W., Zukunftsgerechte Finanzreform für die Schweiz. Ein finanzwissenschaftliches Gutachten und die darauf gestützten finanzpolitischen Vorstösse, Zürich 1969
- Hegnauer C., Grundriss des Kindesrechts, Verlag Stämpfli & Cie AG, Bern
Berner Kommentar, Das Familienrecht, Die Verwandtschaft, Art. 252-359 ZGB 1977
- Hinderling H., Das Schweizerische Ehescheidungsrecht, 4. Auflage 1977
- Höhn E., Fragen der Ehegattenbesteuerung ASA 33, S. 465 ff.
- Huber E., System und Geschichte des schweizerischen Privatrechts, Band IV, Basel 1893
- Idiotikon, Schweizerisches Idiotikon, Band I + II, Zürich 1881
- Imboden M., Die Einheit von Familie im Steuerrecht, in "Der Schutz der Familie", Festgabe für August Egger, Zürich 1945

- Känzig E., Die eidgenössische Wehrsteuer, Band 4, 1972
- Kehl D., Die Obhut als Institut des Familienrechts, Diss. 1974 Zürich.
- Keller M., Die Empfehlungen des Jugendamtes des Kantons Zürich zur Bemessung von Unterhaltsbeiträgen für Kinder, SJZ 1977, S. 181 ff.
- Kullmer L., Die Ehegattenbesteuerung, Frankfurt a.M. 1960, S. 79
- Kundert H. J., Haushalt und Teilsplitting, Diss. Basel 1977
- Leemann/Stadelmann, Praxis zum zürcherischen Steuergesetz, Zürich 1946
- Lemp, Berner Kommentar, Das Familienrecht, Das Eherecht, 2. Teilband, Art. 159-251 ZGB, 3. Auflage, Bern 1968
- Locher K., Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 3 Bände Praxis der Bundessteuern, III. Teil
- Marti P., Ehegattenbesteuerung - in der Schweiz und im Ausland, ASA 41, S. 545 ff.
- Masshardt H., Kommentar zur eidgenössischen Wehrsteuer 1971-1982
- Maurer A., Grundriss des Bundessozialversicherungsrechts, Zürich 1974
- Mitteis-Lieberich, Deutsche Rechtsgeschichte, 15. Auflage 1978
- Nägeli H., Zum Problem der selbständigen Besteuerung der erwerbstätigen Ehefrau, Steuer-Revue 26, S. 235 ff.
- v. Rechenberg P., Bündner Steuerkommentar, Chur 1964
- Reimann A., Die Besteuerung der Familie, ASA 38, S. 66 ff.
- Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band I-IV, Bern 1961
- Reize E., Die Ehegattenbesteuerung als verfassungsrechtliches und steuerrechtliches Problem, Diss. Bern 1976
- de Rougemont Y., L'imposition globale des époux, ses inconvénients, StR 18, S. 21 ff.
- Schweingruber E., Sozialgesetzgebung der Schweiz, 2. Auflage, Zürich 1977
- Schweiz. Verband der Akademikerinnen, Die Stellung der Frau in der schweizerischen Sozialversicherung, Bern 1975
- Sträuli P., Progressive Steuern im Doppelbesteuerungsrecht, Diss. Zürich 1973, S. 39

- Tour/Schnyder/Jäggi, Das Schweizerische Zivilgesetzbuch, 7. Auflage, Zürich 1965
- Weidmann H., Um eine gerechtere Ehegattenbesteuerung, StR 13, S. 58 ff.
- Wiefels J., Deutsche Rechtsgeschichte, 31. Auflage 1970
- Winzeler H., Die Bemessung der Unterhaltsbeiträge für Kinder, Diss. Zürich 1974
- Zuppinger F., Die Einkommens-, Vermögens-, Erbschafts- und Schenkungssteuern unter dem Gesichtspunkt der Haushaltgemeinschaft, StR 27, S. 296 ff.
- Zuppinger F., Familienbesteuerung und neues Eherecht in Wirtschaftswissenschaft als Grundlage staatlichen Handelns, Heinz Haller zum 65. Geburtstag, Tübingen 1979, S. 307 ff.

ABKUERZUNGEN

a	alt
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht Bern
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BGE	Bundesgerichtsentscheid bzw. Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts Lausanne
Diss.	Dissertation
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
i. Ggs.	im Gegensatz
Kap.	Kapitel
KRK	Kantonale Rekurskommission
lit	littera
m. E.	meines Erachtens
N	Note
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
SchlT ZGB	Schlusstitel zum ZGB
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung
StR	Zeitschrift "Steuer-Revue"
u. v. a.	und viele andere
vgl.	vergleiche
Wst	Wehrsteuer
ZBl	Schweiz. Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
Ziff.	Ziffer
ZR	Blätter für Zürcherische Rechtssprechung
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht, Basel

Kantone

ZH	Zürich	UR	Uri	NW	Nidwalden
BE	Bern	SZ	Schwyz	GL	Glarus
LU	Luzern	OW	Obwalden	ZG	Zug

FR	Fribourg	AI	Appenzell-Inner-Rhoden	TI	Ticino
SO	Solothurn			VD	Vaud
BS	Basel-Stadt	SG	St. Gallen	VS	Wallis
BL	Basel-Land	GR	Graubünden	NE	Neuchâtel
SH	Schaffhausen	AG	Aargau	GE	Genève
AR	Appenzell-Ausser-Rhoden	TG	Thurgau		

DIE BESTEUERUNG DER FAMILIE

I. UEBERBLICK

1. GRUNDLAGEN DES HEUTIGEN RECHTS

1.1. Problematik

Die Familie hat sich im Laufe der Geschichte, wenn auch zum Teil in verschiedenen Formen, als rechtliche, ethische und wirtschaftlich Einheit behauptet. Für den Einzelnen bildete sie seit jeher einen Schutz und eine Sicherheit gegen aussen und gibt ihm die Möglichkeit, sich wirtschaftlich und persönlich innerhalb und ausserhalb dieser Gemeinschaft zu entfalten. Heutzutage hat der Einzelne durch den Wegfall und die Aufweichung von moralischen, ethischen, aber auch vor allem von wirtschaftlichen Schranken eine viel grössere persönliche Freiheit und sich somit gegenüber seiner Familiengemeinschaft einen viel grösseren, individuelleren und freiheitlicheren Spielraum geschaffen; dies im Gegensatz zu früher, wo das Individuum zu einem grossen Teil in der Gemeinschaft, wo es lebte, integriert war. Was für den Einzelnen die Familiengemeinschaft bedeutet, ist für diese Gemeinschaft der Staat. Um seine vielfältigen Aufgaben meistern zu können und um dem Individuum wie auch der Familie gegenüber das persönliche Wohlergehen, wie auch die wirtschaftliche Existenz zu gewährleisten, muss der Staat dem Einzelnen und den Familien die Pflicht auferlegen, Steuern zu bezahlen. Der Last des Einzelnen und der Familie, Steuern zu bezahlen, steht die Pflicht des Staates gegenüber, diese Steuern dem Bürger in irgend einer Form wieder zugute kommen zu lassen. Durch diese gegenseitigen Verpflichtungen können Konflikte entstehen, die uns durch eine zweckorientierte und gerechte Besteuerung der Einzelpersonen wie auch der Gemeinschaften vermieden werden können.

Da unsere Gesellschaft einer dauernden Wandlung unterworfen ist, und die oben genannten Begriffe "zweckorientierte und gerechte Besteuerung" nicht

starre, absolute und immerwährende Gültigkeit besitzen, sondern ebenfalls einer Wandlung unterliegen, will ich in dieser Arbeit untersuchen, ob das positive Recht von Bund und Kantonen noch diesen Forderungen entspricht oder ob die Bestrebungen und Postulate für eine gerechtere Besteuerung der Familie mehr Gerechtigkeit bringen würden¹.

1.1.1. Die Abgrenzung der Familie zur Grossfamilie und zum Konkubinat

1.1.1.1. Die Familie

a) Die zivilrechtlichen Voraussetzungen

Zivilrechtliche Voraussetzung, dass man bei einer Gemeinschaft von Familie sprechen kann, ist der Abschluss einer rechtsgültigen Ehe nach ZGB 90 ff. Dadurch wird nicht nur eine sittliche, ethische und rechtliche Verbindung zwischen den Ehepartnern geschaffen, sondern auch eine wirtschaftliche Einheit gebildet. Der Gesetzgeber will, dass die Güter der Eheleute zu einer Einheit verschmelzen; er hat aber durch seine freiheitliche Regelung dem einzelnen Ehepartner gewisse Freiheiten gelassen². Die Vermögenswerte des Frauengutes, mit denen die Ehefrau einen Beruf oder ein Gewerbe betreibt, und ihr Einkommen aus selbständigem Erwerb sind Sondergut³, falls die Eheleute unter dem ordentlichen Güterstand der Güterverbindung stehen. Es steht den Eheleuten ferner frei, durch Ehevertrag die anderen im Gesetz vorgeschriebenen Güterstände⁴, d.h. die Gütergemeinschaft⁵ oder die Gütertrennung⁶ zu wählen.

1 Vgl. Kap. II 1.4.

2 Tuor/Schnyder S. 159

3 Art. 191 Abs. 2 und 3 ZGB

4 Art. 179 ZGB

5 Art. 215 ff. ZGB

6 Art. 241 ff. ZGB

b) Die steuerrechtlichen Voraussetzungen

Die Steuergesetze setzen für die einheitliche Steuerbemessung der Familie voraus, dass die Eheleute in "rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe" leben⁷. Der wirtschaftliche Gesichtspunkt der Ehe wiegt hier besonders schwer. Die wirtschaftliche Einheit, Leistungsfähigkeit und Stärke sind für die Besteuerung von Bedeutung. Deshalb fordern die Gesetze für eine einheitliche Steuerbemessung ein tatsächliches Vorhandensein und Funktionieren der Ehe. Ein nur faktisches Getrenntsein der Eheleute vermag indessen die Einheitlichkeit der Steuerbemessung noch nicht zu verhindern; dafür ist eine gerichtliche Trennung im Sinne von ZGB Art. 146 und 147 nötig. Das Bundesgericht nimmt in seinem Entscheid BGE 90 I 295 dazu wie folgt Stellung: "Nach dem Wehrsteuerrecht des Bundes (WstB Art. 13) und nach dem Steuerrecht der Kantone bilden die Ehegatten steuerrechtlich im allgemeinen eine Einheit." Diese Ordnung beruht auf der Ueberlegung, dass die eheliche Gemeinschaft regelmässig auch wirtschaftlich eine Einheit bildet. Diese Erwägung entfällt ganz oder mindestens teilweise, wenn keine umfassende Gemeinschaftlichkeit der Mittel für die Wohnung und den Unterhalt mehr besteht und ein Ehegatte den andern nur noch mit ziffernmässig genau bestimmten Beträgen unterstützt, wie das bei gerichtlicher Trennung⁸ und bei Aufhebung des gemeinsamen Haushaltes⁹ zutrifft. In diesen Fällen sind die Kantone von Bundesrecht wegen frei, die Ehegatten als selbständige Steuersubjekte zu besteuern¹⁰. Diese oben erwähnte Regelung steht im Gegensatz zu der kantonal zürcherischen Steuerrechtspraxis, wonach schon die tatsächliche Trennung der Ehegatten zu einer getrennten Besteuerung führt¹¹.

7 WstB Art. 13, ZH § 8, BE Art. 18, LU § 10, UR Art. 9, SZ § 16, OW Art. 13, NW Art. 11, GL Art. 9, ZG § 7, FR Art. 12, SO § 24, BS § 2, BL § 8, SH Art. 12, AR Art. 5, AI Art. 10, SG Art. 9, GR Art. 5, AG § 7, TG § 10, TI Art. 10, VD Art. 9, VS Art. 6, NE Art. 12, GE Art. 10.

8 Art. 147 ZGB

9 Art. 170 ZGB

10 Vgl. BGE 54 I 324 ff.

11 Reimann/Zuppinger/Schärrer, N 2 zu § 8 ZH StG; Zuppinger, StR 27, S. 296; Imboden S. 394

Erst durch diese tatsächlichen Verhältnisse lässt sich das Postulat der einheitlichen Besteuerung rechtfertigen. Würde man nur auf die rechtliche Tatsache des Bestehens der Ehe abstellen, wäre dies im Hinblick auf die Gerechtigkeit und die spezifischen Bedürfnisse und Rücksichten der Familienbesteuerung eine höchst unbefriedigende Situation.

Gegen aussen wird die Familie durch den Ehemann vertreten. Meines Erachtens ist dies in erster Linie nicht als Substitution der Ehefrau und der Kinder zu betrachten, sondern vor allem eine verwaltungstechnische und ökonomisch-praktische Regelung¹². Das Steuergesetz des Kantons Zürich wertet den Umstand, dass das Familieneinkommen und Familienvermögen durch das Haupt der Familie zu versteuern sind, nicht als Substitution, sondern als Konzentration der Steuerpflicht¹³.

Diese zwei verschiedenen Ansichten sind jedoch ohne grosse praktische Bedeutung.

Die zivilrechtliche Basis dafür in ZGB Art. 160 zu suchen, ist nur historisch zu rechtfertigen, da heute, obwohl die Bestimmung de lege lata noch existiert, die tatsächlichen Begebenheiten und die Entwicklung sich von einer orthodoxen Betrachtungsweise dieses Artikels aber immer mehr entfernen. Die güterrechtlichen Verhältnisse der Ehepartner spielen ja für die Einheitlichkeit der Besteuerung keine Rolle, d.h. durch keinen der wählbaren Güterstände kann die Einheitlichkeit durchbrochen werden¹⁴.

Man muss also scharf trennen, wie die Familie gegen aussen, d.h. gegenüber dem Fiskus auftritt, und wie die Verhältnisse des Einkommens und Vermögens innerhalb der Familie geregelt sind. Beim Einkommen ist dem Staat die Quelle, d.h. was von wem kommt, unwichtig; für die Besteuerung interessiert ihn nur der Saldo, "wie er nach Abzug aller abzugsfähigen Aufwendungen der Familienmitglieder verbleibt"¹⁵. Eine innerfamiliäre Ein-

12 Vgl. Kap. II 1.1.2. a

13 Reimann/Zuppinger/Schärer N2 zu §§ 8-10 ZH StG

14 Candrian S. 19, Reize S. 104

15 Bericht der Finanzdirektion ZH S. 7

kommensbesteuerung existiert nicht, d.h. Aufwendungen, die von einem Familienmitglied für ein anderes gemacht werden, müssen nicht als Einkommen besteuert werden. Das Vermögen wird gleich dem Einkommen als Einheit besteuert. Innerfamiliäre Verrechnungen von Aktiven und Passiven sind ebenfalls zulässig¹⁶.

1.1.1.2. Die Grossfamilie

Die Grossfamilie ist eine Gemeinschaft von verschiedenen Menschen, die gegenseitig nicht verheiratet sind, wirtschaftlich aber eine Einheit bilden. Unter den Begriff "Grossfamilie" können die Erbengemeinschaft, Kommunen etc. subsummiert werden.

Dass man bei diesen "Familien" von einer Familienbesteuerung absehen muss, beruht auf dem Fehlen einer rechtsgültigen Ehe.

Bei den Kommunen und anderen ähnlichen Wohngemeinschaften werden die einzelnen Mitglieder wie ledige Personen besteuert, d.h. jeder muss sein persönliches Gesamtreineinkommen und sein persönliches Gesamtvermögen versteuern. Trotz einer faktischen wirtschaftlichen Einheit wird deren in der Besteuerung keine Beachtung geschenkt. Die Gründe dafür sind ethisch-gesellschaftspolitischer Art.

Bei den Erbengemeinschaften ist der Ausgangspunkt der gesetzliche oder testamentarische Erbfolge. Gleich den Gesamthandschaften ist jeder Eigentümer für seinen Teil steuerpflichtig. Weichen die Erben bei der Erbteilung von ihr ab, "so ist für die Vermögenssteuer – im Gegensatz zur Erbschaftssteuer¹⁷ – die Teilungsvereinbarung oder die tatsächliche Teilung¹⁸ massgebend"¹⁹.

16 Vgl. Kap. II 1.2.3.1.

17 ZR Nr. 123

18 Reimann/Zuppinger/Schärrer N15 zu § 33 StG ZH

19 Reimann/Zuppinger/Schärrer N12 zu § 34 StG ZH

1.1.1.3. Das Konkubinat

Das Konkubinat ist ein Spezialfall der Grossfamilie. Zwei verschieden-geschlechtliche Partner ziehen zusammen in eine Wohnung, führen eine "faktische", "wilde" Ehe und bilden so eine wirtschaftliche Einheit. Der einzige Unterschied zur Ehe besteht darin, dass die Partner keine Ehe im Sinne von ZGB 90 ff. schliessen wollen. Es ist durchaus denkbar, dass einer oder sogar beide der im Konkubinat lebenden Personen bereits verheiratet sind, aber von ihren Ehepartnern getrennt leben. Für eine gemeinsame Besteuerung der Konkubinatoren hat dies jedoch aus den oben erwähnten Gründen keine Bedeutung.

Dem Konkubinat liegen meistens fiskalische Ueberlegungen zu Grunde, weil die Ehepartner mit rechtsgültiger Ehe meistens mehr Steuern abliefern müssen²⁰. Das Konkubinat war lange Zeit in den meisten Kantonen verboten und unter Strafe gestellt. Durch häufige Umgehungen des Konkubinatsverbotes und liberalere Gesinnung wurde es in vielen Kantonen in jüngerer Zeit aufgehoben und konnte sich eigentlich nur noch in den Innerschweizer Kantonen behaupten. Vielerorts wird andererseits versucht, der Ehe mehr Attraktivität durch eine günstige Besteuerung mit vermehrten Abzügen²¹ zu geben, um so das Konkubinat steuerlich weniger attraktiv zu machen.

1.1.2. Der Wandel des Familienrechts und dessen Weiterbildung in der Praxis

1.1.2.1. Allgemeines

Die Struktur der Familie ist wie alle menschlichen Bereiche einer permanenten Wandlung unterworfen. Besonders in diesem Jahrhundert wurden in der Beziehung von Mann und Frau viele traditionelle Dogmen umgestossen

20 Diese Berechnung stimmt jedoch nur beschränkt (vgl. Kap. II 1.4. Tabellen). Des weiteren ist festzuhalten, dass die oder der im Testament bedachte Konkubine bedeutend mehr Erbschaftssteuern bezahlen muss als der überlebende Ehegatte.

21 NZZ vom 1.11.1977, Neues Steuergesetz für OW

oder zumindest in Frage gestellt. Die traditionelle Rollenverteilung von Mann und Frau ist ins Wanken geraten, und dadurch entstand teilweise eine grosse Unsicherheit.

Die Entwicklung zu dieser Umwandlung hat schon im letzten Jahrhundert eingesetzt (z. B. Madame de Stael, Luise Otto-Peters). Sie wurde aber erst anfangs unseres Jahrhunderts durch die Frauenvereine, vor allem in England und Deutschland popularisiert. Damals wurde auch das Schlagwort der Emanzipation geschaffen. Diese, vielfach nicht ganz richtig verstandene Parole geistert seitdem als roter Faden durch die ganze Entwicklung bis heute hindurch.

Die Entwicklung des heutigen Familienrechts ist durch den Versuch der Gleich- und Besserstellung der Frau, wie auch durch den Versuch, bei den Kindern Ungleichheiten in der Rechtsstellung zu beseitigen²², gekennzeichnet.

1.1.2.2. Die Neuerungen von Eugen Huber im Familienrecht des ZGB von 1907

a) Die Ehefrau

Die Stellung der Ehefrau in den alten kantonalen Rechten des 19. Jahrhunderts, die zum grossen Teil auf den Satzungen der *Leges Barbarorum* oder auf regionalen Rechtsgrundlagen basierten²³, war durch Unselbständigkeit und geminderte Rechtsfähigkeit gekennzeichnet.

Besonders im alten Güterrecht wurde der Ehefrau oder Haustochter kein Eigentum zugesprochen, da ihre Vermögensteile entweder im Vermögen ihres Vaters oder des Ehemannes integriert wurden. Im Laufe der Zeit wurde durch ihren ökonomischen Einfluss im Hause ihr Heiratsgut vermehrt und ein gewisses Mitspracherecht bei Entscheidungen, die den Haushalt betrafen,

²² Bericht und Begleitbericht zum Vorentwurf für eine Aenderung des ZGB der Kommission des EJPD, Bern 1976

²³ Vgl. Geschichte des Schweiz. Privatrechtes Band IV § 125ff. Eugen Huber

und beschränkte Vermögensrechte eingeräumt²⁴. Die Handlungsfähigkeit blieb ihr während dieser ganzen Zeit versagt²⁵. Die Güterrechtssysteme der Güterverbindung und Gütergemeinschaft haben sich schon während der Dauer der alten kantonalen Rechte entwickelt²⁶.

Das neue ZGB von 1907 hat keine vollständige Unabhängigkeit der Ehefrau, aber in einigen Bereichen eine grössere Freiheit und Selbständigkeit gebracht. Die Ehefrau wurde aus der Vormundschaft ihres Ehegatten befreit. Sie wurde rechts-²⁷, urteils-²⁸ und handlungsfähig²⁹. In diesen Grundrechten wurde sie dem Mann völlig gleichgestellt. Im Bezug auf die Handlungen für die eheliche Gemeinschaft hat der Gesetzgeber Einschränkungen gemacht, indem er generell dem Ehemann die Vertretung der Ehe zugesprochen³⁰, der Ehefrau jedoch eine ordentliche Vertretungsbefugnis, die sog. Schlüsselgewalt³¹ eingeräumt hat. Im weiteren gibt der Gesetzgeber der Ehefrau die Möglichkeit, selbst einem Gewerbe nachzugehen. Die Zustimmung des Ehemannes ist hierfür zwar nötig³², sie kann bei dessen Weigerung jedoch auch durch Richterspruch erteilt werden³³. Ein weiterer Punkt ist die Zusprennung der Prozessfähigkeit³⁴ der Ehefrau. Betrifft es jedoch ihr eingebrachtes Gut, so wird sie durch ihren Mann vertreten³⁵.

Im weiteren wurde ihr die Vertragsfähigkeit gegenüber ihrem Ehemann und gegenüber Dritten gewährt, wobei allerdings für die Gültigkeit gewisser Verträge die Einwilligung der Vormundschaftsbehörde nötig ist³⁶. Diese Ein-

24 Vgl. Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV § 129

25 Vgl. Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV § 129 S. 388

26 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV S. 388 ff.

27 Art. 11 ZGB

28 Art. 16 ZGB

29 Art. 12, 13 ZGB

30 Art. 162 ZGB

31 Art. 163 ZGB

32 Art. 167 I ZGB

33 Art. 167 II ZGB

34 Art. 168 ZGB

35 Art. 168 II ZGB

36 Art. 177 ZGB

schränkung wurde gemacht, um die Ehefrau vor Uebertölpelung und Ueberteilung durch den Ehemann oder Dritter zu schützen.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass das Familienrecht des ZGB von 1907 die dringendsten Postulate seiner Zeit, nämlich die Frau zu einem selbständigen Rechtssubjekt zu machen, verwirklicht hat, jedoch weit davon entfernt ist, die Frau dem Manne in allen Bereichen gleichzustellen.

b) Die Kinder

In den Leges Barbarorum waren die Kinder ganz unter die Hausherrschaft des Vaters gestellt. Er war Herr über Leben und Tod. Diese Herrschaft des Vaters war zugleich ein Gewalt- und Schutzverhältnis. Unter christlichem Einfluss schwächte sich diese absolute Herrschaft des Vaters ab; es blieb aber noch lange ein Tötungsrecht bei grösster Ungehorsamkeit des Kindes bestehen, wobei der Vater nicht mehr allein den Entscheid traf, sondern einen Rat aus den Verwandten zu bilden hatte³⁷. Andererseits war der Hausgewaltige verpflichtet, den ihm unter seine Gewalt gestellten Personen den nötigen Beistand und Schutz zukommen zu lassen.

Die väterliche Gewalt entstand nur durch die eheliche Geburt. Die legitimatio per subsequens matrimonium, eine andere und die Adoption existierten nicht³⁸. Uneheliche Kinder waren familien- und standeslos. Man sah sie als Bastarde und "Wildflügel"³⁹ sowie als recht- und ehrlos an. Mit der Zeit bekamen sie gegenüber der Mutter gewisse Vermögensrechte zugesprochen⁴⁰, bei diesem liess es sich in den meisten alten kantonalen Rechten bewenden.

37 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV §135 S. 479

38 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV §135 S. 480

39 Vgl. Schweiz. Idiotikon I S. 1226

40 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechtes, Band IV §139

Die Zusprenchung der Mündigkeit und Entlassung aus dem Eltern- und Kindsverhältnis des Sohnes (die Töchter blieben ihr Leben lang bevormundet) durch den Vater geschah durch eine öffentlich feierliche Handlung. Verblieb jedoch der Sohn in der Hausgemeinschaft des Vaters, so war er bis zum Zeitpunkt seines Ausscheidens aus dieser unmündig⁴¹.

In neuerer Zeit wurde auch verschiedentlich die Heirat, auch wenn sie vor dem Mündigkeitsalter geschah, als Grund für die Mündigkeit angesehen⁴².

Dem Kinde wurde schon in den alten Volksrechten die Möglichkeit eines Kindsvermögens zugesprochen. Die Verwaltung und Nutzniessung hat der Vater inne - er war jedoch an den Grundsatz: "Das Kindesvermögen wächst und schwindet nie" gebunden. Der Erwerb des Kindes, solange es im väterlichen Hause wohnte, fiel dem Vater zu. Es bestand die Möglichkeit, durch Verträge die einzelnen Verhältnisse besonders zu regeln⁴³.

Im ZGB von 1907 wurden die Kinder rechtsfähig⁴⁴. Es wird aber weiterhin zwischen ehelichen⁴⁵ und ausserehelichen Kindern⁴⁶ unterschieden.

Die Mündigkeit erreicht das Kind mit dem zwanzigsten Altersjahr⁴⁷, durch Heirat⁴⁸ oder durch die Mündigerklärung durch die Vormundschaftsbehörde⁴⁹. Des weiteren wurde das Kind vermögensfähig. Die Verwaltung und Nutzniessung stehen bis zur Mündigkeit den Eltern oder der Vormundschaftsbehörde⁵⁰ zu. Eine Neuerung war, dass das Kind gegenüber beiden Elternteilen erbberechtigt wurde⁵¹.

41 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechts, Band IV § 139

42 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechts, Band IV § 135 S. 485; Blunschly, Rechtsgeschichte II S. 196

43 Eugen Huber, Geschichte des Schweiz. Privatrechts, Band IV § 136 S. 493 ff.

44 Art. 11 ZGB

45 Art. 252 ff. ZGB

46 Art. 302 ff. ZGB

47 Art. 14 ZGB

48 Art. 14 Abs. II ZGB

49 Art. 15 ZGB

50 Art. 290 ff. ZGB

51 Art. 470 ff. ZGB

Eine weitere Neuerung war, das Kind durch Adoption⁵² und durch die Ehe-licherklärung⁵³ einem ehelich geborenen Kinde gleichzusetzen.

Als Schutzmassnahme wurde die Vormundschaftsbehörde bei schlechter Behandlung des Kindes durch die Eltern oder bei Fehlen derselben, vorgesehen⁵⁴.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass das Kind weiterhin in der Familiengemeinschaft integriert, die Erziehung und die Verwaltung des Vermögens grundsätzlich dem Vater, bei Fehlen desselben der Mutter oder dem Vormund übertragen wurde. Als wichtigste Neuerungen sind die Rechtsfähigkeit und der grössere Schutz des Kindes zu betrachten.

1.1.2.3. Die Neuerungen seit 1907 und die Entfernung der Praxis vom geltenden Recht

a) Die Ehefrau

Bezüglich der Stellung der Ehefrau hat es seit dem Inkrafttreten des ZGB von 1912 keine Neuerungen im Gesetz gegeben. Im Rahmen der Gesamtrevision des Familienrechts ist auch das Eherecht zur Zeit Gegenstand einer grundlegenden Revision. Das Eidgen. Justiz- und Polizeidepartement hat 1968 eine Kommission bestellt, die ein neues Eherecht redigieren soll. Diese Expertenkommission hat nun ihre Arbeit über die allgemeinen Wirkungen der Ehe und das Ehegüterrecht abgeschlossen. Zur Zeit läuft das Vernehmlassungsverfahren⁵⁵. Der Grund für diese Revision ist in der Abweichung der Praxis und den allgemeinen Vorstellungen über die Ehe zu suchen.

In der Ehe wird die Ehefrau nicht mehr "als dem Manne untertan" betrachtet, sondern der Partnerschaftsgedanke hat sich weitgehend durchgesetzt.

52 Art. 264 ff. ZGB

53 Art. 258 ff. ZGB

54 Art. 397 ff. ZGB

55 Bericht und Begleitbericht zum Vorentwurf für eine Aenderung des ZGB der Kommission des EJPD, Bern 1976

Die Bevorzugung des Mannes durch das Gesetz wird vor allem von den Frauenverbänden und den Politikern bemängelt, und eine Gleichstellung von Mann und Frau gefordert. Ein Hauptgrund dafür ist sicher, dass vielfach die Ehefrau durch selbständigen Erwerb die wirtschaftliche Unabhängigkeit erwirbt, rechtlich aber immer noch von den Entscheidungen ihres Ehegatten abhängig ist. M.E. ist der Grundsatz der Partnerschaftsehe für die heutigen Zeitumstände sicher richtig. Ob allerdings eine absolute Gleichstellung von Mann und Frau wünschenswert ist, gerade im Hinblick auf die ethischen wie auch wirtschaftlichen Ziele einer Ehe bezweifle ich sehr. Es wird sich erst nach einer gewissen Zeit vom Inkrafttreten des neuen Eherechts an zeigen, ob es den Bedürfnissen der Zeit entspricht oder ob es dem Grundgedanken der Ehe widersprechenden Individualismus freien Lauf lässt, und somit seinen Zweck nicht erfüllen wird.

b) Die Kinder

Die Stellung der Kinder ist durch folgende Neuerungen im Rahmen der Totalrevision des Familienrechts wesentlich verbessert worden. Der Grundgedanke blieb bei diesen Novellen immer der gleiche, nämlich die rechtliche Stellung des Kindes zu verbessern, und nicht nur auf gesellschafts-politische oder ähnliche Forderungen Rücksicht zu nehmen⁵⁶:

1. Im neuen Adoptionsrecht von 1972⁵⁷ wurde das adoptierte Kind in seinen Rechten dem ehelichen Kind gleichgestellt⁵⁸. Die im alten Adoptionsrecht bestehenden Unterschiede und Benachteiligungen des Adoptivkindes wurden fallengelassen und eine in allen gesetzlichen Bereichen Gleichberechtigung wurde verwirklicht.
2. Die Unterscheidung von ehelichen und unehelichen Kindern ist durch die Revision des Kindsrechtes aufgehoben worden. Diese Gesetzesno-

56 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts, S. 7

57 Art. 264 ff. ZGB

58 Art. 267 ZGB

velle trat am 1.1.1978 in Kraft⁵⁹. Somit sind alle, vom 1.1.1978 an geborenen Kinder in rechtlicher Hinsicht gleichgestellt⁶⁰.

1.1.3. Die verschiedenen Bestrebungen für eine gerechte Besteuerung der Familie

Die in den vorgängigen Kapiteln erwähnten gesellschaftspolitischen und rechtlichen Veränderungen haben sich auch auf die Art und Weise der Familienbesteuerung ausgewirkt. Der unmittelbare Stein des Anstosses war die Besteuerung des selbständigen Erwerbes der Ehefrau, da zum Teil bis das Doppelte im Vergleich zu nicht verheirateten Personen an Steuern bezahlt werden musste, weil durch das Zusammenrechnen des ehelichen Einkommens der Betrag meistens in eine höhere Progressionsstufe fällt⁶¹. Dieser Umstand führte dazu, dass in verschiedenen Kantonsparlamenten Motionen⁶² und Volksinitiativen⁶³ für eine Aenderung der bestehenden kantonalen Steuerpraxen eingereicht wurden. Eine grundsätzliche Aenderung der heutigen Regelung der Familienbesteuerung – ich denke dabei an eine getrennte Besteuerung der Ehegatten – hat sich aber nirgends durchgesetzt⁶⁴, und die Haushaltbesteuerung bleibt als Basis anerkannt. Es werden hauptsächlich Anregungen und Forderungen für andere Möglichkeiten der Zusammenveranlagung der Ehegatten und für eine Erhöhung der Familienabzüge gestellt.

59 Art. 252-327 ZGB

60 Art. 13a SchlT zum neuen Kindesrecht ... früher geborene Kinder, die noch nicht 10 Jahre alt sind, können binnen 2 Jahren dem neuen Recht unterstellt werden.

61 Reimann ASA 38 S. 66, Imboden S. 380, Zuppinger StR 27 S. 299, Weidmann StR 13 S. 59/60, Böckli StR 33 S. 101, de Rougemont StR 18 S. 21 und dort zitierte Literatur.

62 z.B. Motion Dr. Bieber ZH 1966

63 z.B. Steuergerechtigkeit für alle, ZH 1969

64 Reimann ASA 38 S. 68, vgl. Kap. II 1.4.1.

1.1.3.1. In den kantonalen Parlamenten erfolgte Vorstösse für eine gerechtere Besteuerung der Familie und Botschaften der Kantonsregierungen

In den letzten Jahren wurden in verschiedenen kantonalen Parlamenten Vorstösse für eine gerechtere Besteuerung der Familie unternommen. Diese führten in einigen Kantonen zu einer Revision des Steuergesetzes. Diese Neuerungen lassen sich dabei in folgenden Gruppen zusammenfassen:

In einer ersten Gruppe (AI, SH, TG und SG)⁶⁵ führte die Revision des Steuergesetzes lediglich eine Aenderung der Sozialabzugsregelung herbei. Eine prinzipielle Aenderung des Systems der Familienbesteuerung wurde dabei nicht vorgenommen.

Eine zweite Gruppe, zu welcher die Kantone Luzern und Obwalden⁶⁶ gehören, haben sich auf Grund der Gesetzesrevision für die Besteuerungsart des Prozentabzuges von der Steuer entschieden, wobei im Kanton Obwalden diese Regelung noch nicht in Kraft getreten ist.

Die dritte Gruppe, die sich aus den zwei Kantonen Zürich und Basel-Stadt⁶⁷ zusammensetzt, hat im Zuge der Revision ihrer Steuergesetze die Einführung von zwei verschiedenen Tarifen für ledige und verheiratete Personen beschlossen, wobei diese Regelung im Kanton Basel-Stadt bei Erwerbstätigkeit der Ehefrau mit dem Teilsplitting-Verfahren kombiniert wird.

Endlich ist noch der Kanton Basel-Land zu erwähnen, welcher infolge der Totalrevision des Steuergesetzes das Teilsplitting-Verfahren eingeführt hat⁶⁸.

-
- 65 AI : Antrag des Grossen Rates an die Landsgemeinde 1978 und Genehmigung der Erhöhung der Sozialabzüge.
SH : Bericht und Antrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Volksinitiative für die Gewährung eines Steuerrabattes, SH 8.11.1977.
TG: Botschaft des Reg. Rates vom 24.10.1977
SG: Botschaft des Reg. Rates vom 27. 9.1977
66 LU: Botschaft des Reg. Rates vom 27. 2.1978
OW: Botschaft des Reg. Rates vom 24. 1.1978
67 ZH: Steuergesetzrevision vom 30.6.1974
BS: Steuergesetzrevision vom 1.1.1976
68 BL: Totalrevision des Steuergesetzes vom 1.1.1975

1.1.3.2. Vorstösse bei der Wehrsteuer

Im Jahre 1971 wurde der Wehrsteuerbeschluss revidiert. Der Landesring der Unabhängigen hatte damals eine getrennte Besteuerung bei Erwerbstätigkeit der Ehefrau gefordert, was aber abgelehnt wurde. Auf Grund der Bestrebungen, die direkten Steuern interkantonal und auf Bundesebene zu harmonisieren, wurde der Bund infolge der Verfassungsrevision vom 12.6.1977 beauftragt, in Zusammenarbeit mit den Kantonen das oben genannte Ziel zu verwirklichen⁶⁹.

Einen Entwurf eines Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden wurde am 9.7.1976 an der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren verabschiedet. Die Frist des Vernehmlassungsverfahrens zu diesem Gesetz endete am 30.6.1978. Eine bereinigte Fassung desselben liegt zur Zeit noch nicht vor.

69 Marti ASA 41 S. 563

2. NEUE TENDENZEN IM FAMILIENRECHT UND STEUERRECHT

Die im vorgängigen Kapitel 1 aufgeführten Neuerungen und Forderungen für eine Demokratisierung der Ehe und Familie beeinträchtigen in erster Linie das bis jetzt herrschende Prinzip der Einheit der Familie, sowohl in privatrechtlicher wie auch in steuerrechtlicher Hinsicht.

2.1. Die Einheit der Familie

2.1.1. Die Einheit der Familie aus privatrechtlicher Sicht

Im ZGB von 1911 ist die Ehe als sittliche, rechtliche und wirtschaftliche Einheit gestaltet. Das patriarchalische Prinzip mit dem Mann als Haupt der Gemeinschaft⁷⁰ liegt diesem Gesetz zu Grunde. Die Ehefrau und die Kinder haben Privilegien und eigene Entscheidungs- und Verfügungskompetenzen, wie in den vorgängigen Kapiteln erwähnt. Diese erstrecken sich praktisch nur auf den vermögensrechtlichen Bereich und stellen das patriarchalische Prinzip in keiner Art und Weise in Frage. Die heutige Tendenz fordert aber die Gleichstellung von Mann und Frau und erhofft sich die Ersetzung des oben erwähnten Prinzips durch dasjenige der Gleichberechtigung beider Ehepartner in allen Bereichen. Die Vollmachtstellung des Mannes wird in weiten Kreisen als überholt und ungerecht betrachtet. Im Moment ist die Revision des Familienrechts im Fluss. Auf die Problematik derselben will ich nicht mehr eintreten und verweise auf Kapitel 1.1.2.3. vorn.

2.1.2. Die Einheit der Familie aus steuerrechtlicher Sicht

Die Einheit der Familie manifestiert sich so, dass der Mann als Familienoberhaupt seine Familie gegenüber dem Fiskus vertritt. Er ist Steuersub-

⁷⁰ Art. 160 ZGB

jekt, und als Steuersubjekt, und als Steuersubstitut und gesetzlicher Vertreter der Gemeinschaft werden ihm im Wehrsteuerbeschluss, wie auch in den kantonalen Gesetzen, das Einkommen wie auch das Vermögen seiner Ehefrau (ohne Rücksicht auf den Güterstand)⁷¹ und seiner unmündigen Kinder zugerechnet. Die einheitliche Steuerbemessung und der gesetzliche Vertreter sind voneinander unabhängige Begriffe, werden aber bei der Ehegattenbesteuerung miteinander kombiniert. Durch die einheitliche Veranlagung der Ehegatten wird automatisch die gesetzliche Vertretung der Ehefrau durch den Ehemann berücksichtigt⁷². Die Einheit der Familie für die Besteuerung lässt sich durch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit rechtfertigen. Eine Bemessung dieser wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Familie kann nur anhand der gesamten Einkünfte und des gesamten Vermögens der Ehegatten vorgenommen werden. Die Bundesverfassung⁷³, wie auch die Kantonsverfassungen besteuern die Ehegatten grundsätzlich nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁷⁴.

Eine Einzelveranlagung der Ehegatten würde die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehe, die unbestrittenermassen grösser ist als die einer Einzelperson, ignorieren. Auch eine differenzierte Belastung von Ehepaaren mit gleich grossen Gesamteinkommen und Vermögen, wo jedoch die einzelnen Einkommens- und Vermögenswerte ungleich wären, wäre rechtsungleich⁷⁵.

Aus diesen Gründen ist eine getrennte Veranlagung der Ehegatten abzulehnen. Im WstB Art. 13 sowie auch in den kantonalen Steuergesetzen ist die gemeinsame Veranlagung der Ehegatten festgelegt und auch die kantonalen Expertenkommissionen für die Revisionen der Familienbesteuerung wie auch der Bundesrat⁷⁶ sind sich einig, an der einheitlichen Steuerbemessung für die Familie auch in Zukunft festzuhalten (vgl. Kap. II 4).

71 Reimann/Zuppinger/Schärer, N 10 zu § 8 ZH StG; Känzig, Die eidg. Wehrsteuer S. 68; Reize S. 111

72 Vgl. Candrian S. 140 ff., Reize S. 100

73 Art. 41ter

74 Vgl. Kap. II 1.4.1.

75 Finanzdirektion ZH Bericht S. 21, vgl. Kap. II 1.4.2., Kap. II 1.4.2.

76 NZZ 15.3.1978, Nr. 62, S. 33, vgl. Anm. 89 S. 51

2.2. Das Steuersubjekt bei Wegfall des Einheitsprinzips

2.2.1. Die Stellung des Ehemannes

Bei Wegfall des Einheitsprinzips der Steuerbemessung der Ehegatten nimmt eine Einzelveranlagung Platz. Die Ehepartner werden nicht mehr als wirtschaftliche Einheit besteuert, sondern jeder Einzelne würde anhand von seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen besteuert. Der Ehemann würde als Steuersubstitut für seine Ehefrau wegfallen; ebenfalls wäre er nicht mehr einziges Steuersubjekt seiner Familie.

Eine Steuersubstitution wäre somit nur noch für seine Kinder denkbar⁷⁷.

Für die Beurteilung und die Bedeutung der Einzelveranlagung verweise ich auf das vorgängige Kapitel.

2.2.2. Die Stellung der Ehefrau

Durch die Einzelveranlagung würde die Ehefrau selbständiges Steuersubjekt. Die Steuerfaktoren würden nicht mehr zu denjenigen ihres Ehemannes dazugerechnet, sondern einzeln besteuert. Besondere Schwierigkeiten zur Ermittlung des Einkommens der Ehefrau könnten sich bei Mitarbeit derselben im Betrieb des Mannes oder bei dem heute viel propagierten Hausfrauenlohn ergeben⁷⁸. Ebenfalls bei den Güterständen der Güterverbindung und Gütergemeinschaft würde die Feststellung der einzelnen Vermögenswerte der Ehegatten auf Probleme stossen. Es wäre jedoch hier denkbar, die Lösung in einer Aufteilung der gemeinsamen Güter im Verhältnis $1/2 : 1/2$ zu finden. Der ideale Güterstand für die getrennte Veranlagung ist jedoch sicherlich derjenige der Gütertrennung.

⁷⁷ Vgl. dazu Kap. I 2.2.3.

⁷⁸ Vgl. Kap. II 1.3., Nägeli StR 26 S. 235 ff.

2.2.3. Die Stellung der Kinder

Eine Einzelveranlagung für die Kinder wäre theoretisch denkbar. Die Frage stellt sich vor allem bei Kindern, welche Vermögenswerte (z.B. durch Erbschaft, Schenkung) besitzen und bei Jugendlichen, die einen selbständigen Beruf oder ein Gewerbe ausüben.

Zivilrechtlich steht das Kindsvermögen grundsätzlich unter der Verwaltung der Eltern, vorausgesetzt, dass ihnen die elterliche Gewalt zusteht⁷⁹. Der Arbeitserwerb des unmündigen Kindes fällt im Gegensatz zum alten Recht⁸⁰ nicht mehr an die Eltern, sondern steht unter seiner Verwaltung und Nutzung⁸¹. Das Zivilrecht bekennt sich grundsätzlich zur Einheitlichkeit des Kindes- und Familienvermögens. Die Erträge aus dem selbständigen Erwerb sind jedoch gleich dem Erwerb der Ehefrau⁸² vom Familiengesamteinkommen als gesondert zu betrachten⁸³. Die Einzelveranlagung von Kindern würde einerseits mit den obenstehenden zivilrechtlichen Normen (wobei sich das Steuerrecht nicht nach dem Zivilrecht zu richten hat, mit ihm jedoch in einer gewissen Wechselwirkung steht)⁸⁴, in Konflikt kommen, andererseits würde die Steuerveranlagung bedeutend aufwendiger und komplizierter werden. Trotz diesen Gründen darf die Einzelveranlagung für Jugendliche, die einem selbständigen Erwerb nachgehen und sich altersmässig nahe an der Mündigkeit befinden, nicht grundsätzlich abgelehnt werden. In den meisten kantonalen Steuergesetzen und im Bund werden unter elterlicher Gewalt Minderjährige für ihr Erwerbseinkommen selbständig besteuert⁸⁵ oder von der Steuer befreit (z.B. ZH, GR, AI). Bevormundete Kin-

79 Art. 318 Abs. 1 ZGB

80 Art. 295 a ZGB

81 Art. 323 Abs. 1 ZGB

82 Art. 191 ZGB

83 Art. 323 ZGB

84 Blumenstein S. 21, Reize S. 104/105

85 WstB Art. 14 Abs. 2, UR Art. 10 Abs. 3, BE Art. 20, LU §10 lit b, OW Art. 14 Abs. 2, NW Art. 11 lit b, GL Art. 10 Abs. 2, ZG §8 Abs. 2, FR Art. 13 Abs. 3, SO §25, BS §3, BL §9 Abs. 2, SH Art. 13 Abs. 1, AR Art. 6 Abs. 1, AI Art. 11 Abs. 1, SG Art. 9 Abs. 3, GR Art. 5 Abs. 2, AG §8 Abs. 1, TG §11 Abs. 1, TI Art. 10 Abs. 3, VD Art. 10, Abs. 2, VS Art. 6 Abs. 2, NE Art. 14 Abs. 2.

der werden nach dem WstB und nach den meisten kantonalen Steuergesetzen selbstständig veranlagt. Der Vormund hat dabei für die Einreichung der Steuererklärung zu sorgen⁸⁶.

2.2.4. Der Einfluss der Sozialversicherung auf das Einheitsprinzip der Ehegattenbesteuerung

2.2.4.1. Grundlagen

Die Sozialversicherungen (AHV, IV, SUVA, private und öffentliche Fürsorgeeinrichtungen) werden durch die Beiträge der Versicherten und der Arbeitgeber finanziert. Die Leistungspflicht der Versicherungen beruht auf dem Zweck (Unfall, Invalidität, Pension etc.) derselben und ist deshalb sehr verschieden⁸⁷. Dabei kann grundsätzlich festgestellt werden, dass die Versicherten mit der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beitragspflichtig werden.

Im Speziellen beginnt für die AHV die Beitragspflicht auf jeden Fall vom 1. Januar des der Vollendung des 20. Altersjahres folgenden Jahres⁸⁸. Sie endet für Männer mit dem letzten Tag des Monats bei Erreichen des 65. Lebensjahres, für Frauen mit dem 62. Lebensjahr. Von diesem Zeitpunkt an sind die Beitragspflichtigen berechtigt, eine AHV-Rente zu beziehen. Im Falle einer weiteren Erwerbstätigkeit besteht keine Beitragspflicht mehr, weder des Arbeitnehmers noch des Arbeitgebers⁸⁹.

Die nicht erwerbstätige Ehefrau des Versicherten hat grundsätzlich keine Beiträge zu bezahlen⁹⁰. Ist sie jedoch erwerbstätig, so hat sie auf ihrem

86 H. Masshardt, Kommentar eidg. Wehrsteuer 1971-82 S. 57; Reimann/Zuppinger/Schärer N 24 zu § 9 ZH StG

87 Vgl. Schweingruber § 5 V

88 AHVG Art. 3 Abs. 1 (Im Speziellen trete ich hier nur auf die Problematik bei der AHV ein, da es sich hier um grundsätzliche Fragen handelt, und diese m.E. anhand der AHV am besten dargestellt werden können.)

89 Diese Regelung ist jedoch nicht unproblematisch, da ja seit der 8. AHV-Revision die Altersrenten grundsätzlich existenzsichernd sind. Maurer S. 140

90 AHVG Art. 3 Abs. 2

Erwerbseinkommen die normalen Beiträge zu entrichten. Dieses Erwerbseinkommen dient zur Berechnung ihrer eigenen einfachen Altersrente; es kann aber auch die Höhe der Ehepaar-Altersrente beeinflussen, weil es dem Erwerbseinkommen des Ehemannes hinzugerechnet wird⁹¹.

Arbeitet die Ehefrau im Betrieb ihres Ehemannes, so ist sie unter der Voraussetzung, dass sie keinen Barlohn bezieht, nicht beitragspflichtig.

Ferner sind die nicht erwerbstätigen Witwen, die erwerbstätigen Kinder bis zum 31. Dezember des Jahres, in welchem sie das 17. Altersjahr zurückgelegt haben und Lehrlinge und mitarbeitende Familienmitglieder, die keinen Barlohn beziehen, bis zum 31. Dezember des Jahres, in welchem sie das 20. Altersjahr vollendet haben, von der Beitragspflicht befreit⁹².

2.2.4.2. Der Steuercharakter der Beiträge für die Sozialversicherung

Der Steuercharakter der Beiträge für die Sozialversicherung lässt sich auf Grund folgender Ueberlegungen erklären:

Die Beiträge für die Sozialversicherung werden auf Grund des Einkommens des Beitragspflichtigen erhoben. Die wirtschaftliche Leitungsfähigkeit bildet somit die Basis gleich den "normalen Steuern"⁹³ für deren Berechnung.

Die Höhe der Sozialbeiträge richtet sich ebenfalls nach der Einkommensgrösse des Pflichtigen⁹⁴; sie wird in Prozenten des Erwerbseinkommens festgesetzt. Dieses unterliegt hinsichtlich der Beitragspflicht keiner oberen Begrenzung. Da aber die Erwerbseinkommensgrösse die Rentenhöhe nur bis

91 AHVG Art. 32 Abs. 2 "Bei Ermittlung des durchschnittlichen Jahreseinkommens des Ehemannes werden Erwerbseinkommen, von denen die Ehefrau vor oder während der Ehe bis zur Entstehung des Anspruches auf die Ehepaar-Altersrente Beiträge entrichtet hat, dem Erwerbseinkommen des Ehemannes hinzugerechnet."

92 Maurer S. 140

93 BV Art. 41ter lit. c, ZH KV Art. 19

94 Maurer S. 141

zu einem bestimmten Betrag beeinflusst, entrichtet der Beitragspflichtige und sein Arbeitgeber oberhalb dieses Betrages sogenannte Solidaritätsbeiträge⁹⁵. Die Ueberlegungen für die Schaffung solcher Solidaritätsbeiträge gründen auf sozialetischen Motiven; m.E. lässt sich gerade der Steuercharakter dieser Solidaritätsbeiträge nicht leugnen. Es handelt sich dabei um persönliche Steuern, die voraussetzungslos geschuldet werden, aber in keiner Art und Weise dem Versicherten wie auch seinem Arbeitgeber in irgendeiner Form wieder zugute kommen.

Ein weiteres Argument, welches für den Steuercharakter der Sozialbeiträge spricht, ist deren regelmässig wiederkehrende Erhebung⁹⁶. Zudem beruhen beide Abgaben auf gesetzlicher Grundlage; eine freiwillige Beitrags- oder Steuerpflicht ist somit ausgeschlossen.

Zusammenfassend kann daher gesagt werden, dass die Beiträge für die staatlichen Sozialversicherungen weitgehend den Charakter von direkten Steuern tragen.

2.2.4.3. Die Beitragspflicht und der Rentenanspruch der Ehegatten im Hinblick auf das Einheitsprinzip *de lege lata* - *de lege ferenda*

a) Ehefrau nicht erwerbstätig

Wie vorne ausgeführt, hat die nicht erwerbstätige Ehefrau grundsätzlich keine Beiträge zu entrichten. "Zur Begründung dieser bedeutenden Ausnahme vom Grundsatz der allgemeinen Beitragspflicht wurde geltend gemacht, dass die Erhebung eines Beitrages für sie zu einer unzumutbaren Belastung des Ehemannes führen würde"⁹⁷. Dieser sicher richtigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt aber m.E. die viel wichtigere allgemeine - wie sie im Familienrecht von 1911 ausgestaltet wurde - Ansicht zugrunde, dass die Ehe als Einheit zu betrachten sei.

⁹⁵ Maurer S. 141

⁹⁶ Vgl. Blumenstein S. 99

⁹⁷ Schweiz. Verband der Akademikerinnen: Die Stellung der Frau in der Schweiz. Sozialversicherung S. 8

Durch die Schaffung einer Ehepaar-Altersrente wurde diese Betrachtungsweise ins AHVG aufgenommen.

Im Zuge der 10. AHV-Revision wird von den schweizerischen Frauenorganisationen die Forderung aufgestellt, dass jede Frau in der AHV unabhängig von ihrem Zivilstand eigene Rentenansprüche haben soll. Die fordernden Frauenorganisationen berufen sich dabei auf die Gleichstellung der Ehepartner im neuen Eherecht⁹⁸ und sind der Ansicht, dass sich auch das Sozialversicherungsrecht darnach ausrichten soll. Die Privilegierung des Ehemannes in rechtlich und wirtschaftlicher Hinsicht soll in der AHV aufgehoben werden; die Ehefrau soll dem Manne rechtlich und soweit möglich auch wirtschaftlich gleichgestellt werden⁹⁹.

Die Konsequenzen dieser Neuregelung wären einerseits die Ablösung der Ehepaar-Altersrente durch je eine einfache Altersrente für Mann und Frau, anderseits die Beitragspflicht aller Frauen, auch der nicht erwerbstätigen.

Die Problematik der obengenannten Forderungen ist m.E. ausserordentlich gross: Es ist auch heute noch so, dass in der Schweiz bei der Mehrzahl der Ehen nur der Ehegatte einem Erwerb nachgeht, wobei dies in ländlichen Gegenden stärker zutrifft als in den Städten.

In diesen Fällen lastet die Verpflichtung, Geld zu verdienen, ausschliesslich auf dem Ehemann, während die Ehefrau andererseits es ihm durch die Führung des Haushaltes etc. ermöglicht. Müsste nun die Ehefrau selbst Beiträge an die AHV bezahlen, so stellt sich bei ihr als erstes Problem die Frage, mit welchem Geld sie diese Beträge bezahlen sollte, da sie grundsätzlich bis heute aus der Führung des Haushaltes kein Einkommen erhält. Eine Lösung wäre, die Ehefrau durch den Ehegatten für ihre Hausarbeit zu entlöhnen. Die Bemessung dieser Art von Arbeit wie auch die des Lohnes

98 Bericht des EJPD 1976

99 Postulat Lang Nr. 75/456; Postulat Spiess Nr. 77/348; Motion Füeg vom 14. Dezember 1978.

Vgl. "Der Bund", Delegiertenversammlung Bund Schweiz. Frauenorganisationen in Bern vom 22.4.1978.

gestaltet sich ziemlich schwierig. Es wäre eine Abstufung des Haushalt-
lohnes anzustreben, wonach sich dann auch die Rente zu richten hätte, wo-
bei grundsätzlich jedoch festzuhalten ist, dass dieser immer auf einer Fik-
tion beruhen würde, weil die Hausarbeit nur in einem geringen Mass eine
messbare Grösse darstellt¹⁰⁰.

Eine andere Möglichkeit läge darin, von der Ehefrau den Minimalbetrag
zu erheben. Das hätte aber zur Folge, dass sie sich auch mit einer Mini-
malrente zufrieden geben müsste; es bestände allerdings hier die Möglich-
keit, durch Zuschüsse des Ehegatten, z.B. durch die Gutschreibung der
Hälfte des massgebenden durchschnittlichen Einkommens des erwerbstätigen
Ehemannes dem Konto seiner Ehefrau, die Rente aufzubessern.

Bedeutend einfacher stellt sich dieses Problem bei der Mitarbeit der Ehe-
frau im Betrieb ihres Mannes, weil in diesem Fall ihre Beiträge für die
Sozialversicherung auf Grund des Arbeitslohnes erhoben werden könnten.

Ein zweites Problem grundsätzlicher Natur – im Gegensatz zu der oben
erwähnten eher technischen Frage – wird durch das Rentenbegehren der
Frauenverbände im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Ehe in wirtschaft-
licher wie auch in rechtlicher Hinsicht aufgeworfen. Dieses Begehren, dass
jede Frau in der AHV unabhängig von ihrem Zivilstand eigene Renten-
ansprüche haben soll, entspringt der heute weit verbreiteten Ansicht, dass
alle Menschen grundsätzlich wirtschaftlich wie auch rechtlich gleich zu
behandeln sind. Das Ziel dieser Ideologie ist die legale und formelle Gleich-
heit von Mann und Frau.

Im Gegensatz dazu steht m.E. die reale und materielle Gleichheit, wo die
individuellen Lebensumstände des Beitragspflichtigen für die Sozialversiche-
rung mitberücksichtigt werden. De lege lata ist dies heute der Fall.

Gleich den direkten Steuern von Bund und Kantonen richten sich die Bei-
träge für die Sozialversicherung nach der Leistungsfähigkeit des Pflichtigen.

100 Vgl. Anna Regula Brüngger, Die Bewertung des Arbeitsplatzes im pri-
vaten Haushalt, 1977. Nägeli StR 26 S. 235

Griffe nun eine Einzelveranlagung, was ja die Voraussetzung für individuelle Rentenansprüche der Ehefrauen wäre, Platz, so würde dies die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehe, welche unbestrittenermassen grösser ist als die einer Einzelperson, ignorieren. Es widerspräche auch den Realitäten, wonach die Ehe eine Erwerbsgemeinschaft darstellt, wobei beide Ehegatten, wenn auch in verschiedenen Formen, für das Familieneinkommen ihren Beitrag leisten. Diese Gemeinsamkeit rechtfertigt m.E. denn auch die gemeinsame Altersrente. Im übrigen sprechen hier die gleichen Argumente wie bei der Frage nach der getrennten Besteuerung der Ehegatten, gegen die getrennte Behandlung der Ehegatten.

Der Angriff auf das Einheitsprinzip in der Sozialversicherung birgt m.E. die Gefahr in sich, dass in absehbarer Zeit auch die einheitliche Besteuerung der Ehegatten erneut in Frage gestellt würde. Die Expertenkommissionen für die Revision der kantonalen Steuergesetze haben in den letzten Jahren ausnahmslos die Haushaltbesteuerung als richtig anerkannt. Das Einheitsprinzip kann jedoch nur bestehen, wenn es konsequent in allen aktuellen schweizerischen Gesetzen durchgeführt wird. Lässt man es teilweise, z.B. in der Sozialversicherung, fallen, so wird damit das ganze Prinzip in Frage gestellt, und die Befürworter für die getrennte Besteuerung hätten es bedeutend leichter, trotz der anerkannten sachlichen Richtigkeit und Gerechtigkeit der Einheitsbesteuerung ihre Forderungen durchzusetzen oder dieses Prinzip immer mehr aufzuweichen.

Aus diesen Gründen sollte grundsätzlich am Einheitsprinzip für Ehegatten auch in der Sozialversicherung festgehalten und die reale Gerechtigkeit innerhalb dieses Prinzips angestrebt werden.

b) Ehefrau erwerbstätig

Bei der erwerbstätigen Ehefrau ist das Einheitsprinzip bereits heute schon durchbrochen worden, indem sie auf Grund ihres Lohnes selbständig Bei-

träge für die Sozialversicherung zu entrichten hat. Die Berechnung der Ehepaar-Altersrente richtet sich aber wieder darnach¹⁰¹.

Die Beiträge für ihre eigene Rente würden, wie dies heute bei den ledigen Versicherten der Fall ist, auf Grund ihres Erwerbseinkommens erhoben. Da die verheirateten erwerbstätigen Frauen meistens auch noch für den Haushalt besorgt sein müssen, müsste auch hier die Frage des Haushaltslohnes abgeklärt und mitberücksichtigt werden.

Im Hinblick auf die Problematik der Rentenforderungen der Frauen für das Einheitsprinzip lassen sich hier die gleichen Argumente wie bei der nicht erwerbstätigen Ehefrau anführen.

101 AHVG Art. 32

II. DIE FAMILIE IM STEUERRECHT

1. DIE STEUERRECHTLICHE BEHANDLUNG DER EHEGATTEN

1.1. Grundlagen

1.1.1. Die subjektive Steuerpflicht

Das Bekenntnis der eidgenössischen Gesetze zur einheitlichen Besteuerung der Familie birgt zugleich die Forderung nach einer Konzentration der Steuerpflicht gegenüber dem Staat in sich. In Anlehnung an das Zivilrecht bezeichnen die Steuergesetze den Ehegatten als Steuersubjekt¹. Er tritt als Steuersubstitut für seine Ehefrau wie auch für seine unmündigen Kinder auf².

- a) "Die subjektive Steuerpflicht ist die Verpflichtung des Individuums, einem bestimmten Gemeinwesen, die durch dessen Rechtsordnung vorgeordnete Steuer zu entrichten³. Dieses Individuum oder Steuersubjekt ist Träger der Verpflichtungen, die aus dem Steuerrechtsverhältnis und Veranlagungsverhältnis entstehen. Die Voraussetzung für natürliche Personen als Steuersubjekt betrachtet zu werden, wird in ZGB 11 gesetzt, wonach jeder Mensch die Fähigkeit besitzt, Rechte und Pflichten zu haben⁴. Die Steuergesetzgebung widerspricht in einem gewissen Sinne der Bestimmung von ZGB 11. Die Steuerpflicht der Familienmitglieder wird im Ehemann konzentriert. Er allein ist Steuersubjekt und substituiert seine übrigen Familienmitglieder. Die Gründe dafür sind einerseits im Prinzip der Einheit der Familie⁵, andererseits in der Steuertechnik zu suchen. Der Fiskus hat ein Interesse daran, die Anzahl der Steuerpflichtigen möglichst klein zu halten, weil für ihn so eine Kontrolle über den Kreis der Verpflichteten leichter ist. Des weitern gestaltet sich auch die

1 Blumenstein S. 21, Imboden S. 379, Reize S. 104/105

2 Blumenstein S. 54

3 Candrian S. 23, Blumenstein S. 34, Cagianut S. 14

4 Blumenstein S. 35

5 Vgl. Kap. I 2.1.

Veranlagung und der Bezug der Steuern einfacher und sicherer, und sein Interesse, sich den möglichst solventen Steuerzahler auszusuchen, ist so am meisten gewährleistet⁶.

In den eidgenössischen Gesetzen wird der Ehegatte nicht eindeutig als ausschliessliches Steuersubjekt bezeichnet. Es lässt sich jedoch durch das Bekenntnis zur Haushaltbesteuerung rechtfertigen, wonach die Ehegatten zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich eine Einheit bilden und rechtlich zur wirtschaftlichen Zusammenlegung ihrer Einkünfte verpflichtet sind⁷. Das Steuerrecht richtet sich hier nach den zivilrechtlichen Regeln, der Vertretung der Gemeinschaft durch den Ehegatten nach aussen, nicht als Zwang, sondern weil die Kongruenz in diesem Falle durch die tatsächlichen Begebenheiten gegeben ist.

- b) Trotz dem Bekenntnis zur Haushaltbesteuerung und Substitution oder Konzentration der Steuerpflicht beim Ehemann wird die Ehefrau ebenfalls als Steuersubjekt betrachtet⁸. Durch die eherechtliche Stellung wurde bewirkt, dass sie heute die meisten Steuergesetzgebungen als Steuersubjekt anerkennen.

Dieser Tatsache steht die Substitution oder Konzentration beim Ehemann nicht entgegen. Die Ehefrau bleibt im Bezug auf ihr Einkommen und Vermögen Steuersubjekt. Der Unterschied liegt hier in der Steuerpflicht, wonach der Ehemann selbständig die Ehefrau dagegen unselbständig steuerpflichtig ist. Das Einkommen und Vermögen der unselbständig steuerpflichtigen Ehefrau, wie auch der Kinder, werden dem Ehemann zugerechnet, "womit wiederum die Familienbesteuerung verwirklicht ist"⁹. Die Substitution erstreckt sich somit nur auf die formelle und die materielle Verwirklichung des Steuerrechtsverhältnisses¹⁰.

6 Blumenstein S. 108, Imboden S. 380, Reize S. 105

7 Cagianut S. 16, Weidmann StR 13 S. 58, Zuppinger StR 27 S. 295

8 Cagianut S. 15, Marti ASA 41 S. 547, Höhn ASA 33 S. 473, Reimann/Zuppinger/Schärrier N1 und 2' zu §§ 8-10 ZH StG, Känzig, Kommentar S. 68, Reize S. 100

9 Reimann/Zuppinger/Schärrier N1 zu §§ 8-10 ZH StG, Bericht der Finanzdirektion ZH S. 59, Reize S. 102, Weidmann StR 13 S. 58, de Rougemont StR 18 S. 21/22, Zuppinger StR 27 S. 294

10 Candrian S. 35

Anstatt mit dem terminus technicus der Steuersubstitution oder Konzentration sollte man dieses öffentlich-rechtliche Verhältnis, analog dem zivilrechtlichen Vertretungsverhältnis unter den Ehegatten, als steuerrechtliche Vertretung bezeichnen. De lege lata entsprechen sich die Gesetze von Bund und Kantonen, dass das Einkommen und Vermögen der Familie in der Hand des Ehegatten konzentriert wird, und der Ehemann die Familie gegenüber dem Fiskus vertritt. Er tritt dabei aber nicht in die subjektive Steuerpflicht seiner Ehefrau, wie auch nicht in diejenige seiner Kinder ein.

1.1.2. Die objektive Steuerpflicht

In Art. 159 ZGB werden die Ehepartner verpflichtet, das Wohl der Gemeinschaft in einträchtigem Zusammenwirken zu wahren. Diese zivilrechtliche Bestimmung setzt zugleich den Grundstein für das wirtschaftliche Zusammenwirken der Ehegatten. Die Ehe ist eine wirtschaftliche Einheit und wird de lege lata sowohl im Wehrsteuerbeschluss als auch in den kantonalen Gesetzen als Einheit besteuert. Das Prinzip der Zusammenrechnung der Steuereffaktoren bezeichnet man als die Haushaltbesteuerung.

- a) Die Zusammenrechnung der Einkommen lässt sich dadurch rechtfertigen, dass erstens die Ehegatten beim Einbringen dieses Einkommens zusammenwirken, d.h. die Ehefrau ermöglicht ihrem Mann, seine Arbeitskraft zu erhalten; andererseits gibt er ihr Geld und ermöglicht ihr so die Führung des Haushaltes. Zweitens werden die Einkünfte zum grössten Teil für die Ehegemeinschaft verwendet¹¹. Die externe wie auch die interne Situation der Ehe bezüglich Einkommen lässt m.E. nur das Prinzip der Haushaltbesteuerung zu.

11 Vgl. Cagianut S. 17 ff., Imboden S. 379, Reize S. 109, Candrian S. 83, Weidmann StR 13 S. 60

- b) Das Vermögen wird ebenfalls in allen kantonalen Steuergesetzen als Einheit besteuert¹². Es ist für die Ehe die wirtschaftliche Basis und bildet ihren Rückhalt und Sicherheit. Die Einkünfte daraus kommen ebenfalls wieder der Ehegemeinschaft zugute. Das Zivilrecht bildet, wie auch beim Einkommen, für diese Einheit die Basis, da beim ordentlichen Güterstand der Güterverbindung¹³ die Trennung des Eigentums der Ehegatten unter einheitlicher Verwaltung und Nutzung durch den Ehemann vorgesehen ist¹⁴. Vgl. dazu Kap. II 1.2.2.
- c) Der WstB wie auch die kantonalen Gesetze verlangen, dass die Ehegatten rechtlich und tatsächlich¹⁵ in ungetrennter Ehe leben, damit die Haushaltbesteuerung angewendet werden kann. Es stellt sich hier nur die Frage, wie streng diese Bestimmung ausgelegt werden kann, und wo die Grenze der "tatsächlich" in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten zu ziehen ist. Das Bundesrecht erkennt eine getrennte Besteuerung als angebracht, wenn die Ehegatten durch Richterspruch getrennt leben und keine Gemeinsamkeiten, ausser finanziellen Unterhaltsbeiträgen mehr bestehen¹⁶.

Die kantonalen Gesetze folgen grundsätzlich dieser bundesrechtlichen Regelung. Vor allem im interkantonalen Verhältnis stützen sich die Kantone, schon im Hinblick auf eine einheitliche Steuergesetzgebung, auf die bundesrechtliche Regelung¹⁷.

In einigen Kantonen, so auch im Kanton Zürich, deckt sich der Begriff der ungetrennten Ehe nicht ganz mit dem Bundesrecht¹⁸. Die Kommentatoren

12 ZH § 8, BE Art. 18, LU § 10, UR Art. 9, SZ § 16, OW Art. 13, NW Art. 11, GL Art. 9, ZG § 7, FR Art. 12, SO § 24, BS § 2, BL § 8, SH Art. 12, AR Art. 5, AI Art. 10, SG Art. 9, GR Art. 5, AG § 7, TG § 10, TI Art. 10, VD Art. 9, VS Art. 6, NE Art. 12, GE Art. 10

13 Art. 194 ff. ZGB

14 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 173

15 Vgl. Anm. 2

16 BGE 54 I 321, Candrian S. 66, de Rougemont StR 18 S. 25, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 308, Finanzdirektion ZH Bericht S. 7, Imboden S. 394, Zuppinger StR 27 S. 296, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 3 zu § 8 ZH StG

17 Cagianut S. 18

18 für Kanton Zürich: Reimann/Zuppinger/Schärrer N 3 zu § 8 ZH StG, Imboden S. 394, Zuppinger, StR 27 S. 296

folgern aber m.E. richtig, dass "die tatsächliche Trennung nach den Erfahrungen des Lebens meistens auch die Berechtigung zum Getrenntleben in sich schliesst".

1.1.3. Das Steuerdomizil

"Der Staat oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen hat kraft seiner Gebietshoheit das Recht, von den auf seinem Territorium lebenden Individuen Steuern zu erheben"¹⁹. Innerhalb dieser tatsächlichen Schranken bestimmt die staatliche Gesetzgebung, welche Individuen der Steuerpflicht unterworfen sind, und an welche Voraussetzungen die Unterwerfung im Einzelfall geknüpft ist²⁰. Das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Individuum und dem Gemeinwesen, unter dessen Gebietshoheit es unterworfen wird, wird in der Regel durch den Wohnsitz bestimmt, d.h. durch denjenigen Ort, wo sich eine Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält²¹.

Der steuerrechtliche Wohnsitz muss sich aber nicht nach dem zivilrechtlichen richten. Im Falle der Familienbesteuerung ist aber grundsätzlich der steuerrechtliche mit dem zivilrechtlichen Wohnsitz aus folgenden Gründen identisch:

In Art. 25 I ZGB wird der Wohnsitz der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter ihrer Gewalt stehenden Kinder durch den Vater bestimmt. Dieser Ansicht hat sich grundsätzlich auch das Steuerrecht angeschlossen²². Es stellt sich nun die Frage, ob das Steuerrecht in dieser Sache mit dem Zivilrecht überhaupt korrespondieren muss, oder ob es selbst das Steuerdomizil der Familie bestimmt. Indem sich die eidgenössischen und die kantonalen Gesetze zur Haushaltbesteuerung bekennen, d.h. zur Besteuerung der Familiengemeinschaft als wirtschaftliche Einheit, ist

19 Blumenstein S. 3

20 Blumenstein S. 29

21 ZGB Art. 23 Abs. 1, vgl. Tuor/Schnyder/Jäggi § 10 III

22 Vgl. ZBl 31, 236 ff.

grundsätzlich der Wohnsitz des Ehemannes als Steuervertreter der Gemeinschaft auch der Ort der Besteuerung der Familie²³.

Für die Regelung gegen eine Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis bildet Art. 46 Abs. 2 der BV die Grundlage²⁴. Der Bund wird darin beauftragt "gegen die Doppelbesteuerung die erforderlichen Bestimmungen zu treffen". Da dies bis heute auf gesamtschweizerischer Ebene noch nicht erfolgt ist, bleibt die Regelung im Einzelfall der Rechtsprechung vorbehalten. Als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung der Familie bezeichnet die Praxis des Bundesgerichtes zum Doppelbesteuerungsverbot den zivilrechtlichen Wohnsitz des Ehemannes²⁵.

Die Einheit des Steuerdomizils der Familiengemeinschaft setzt nun voraus, dass die Ehegatten in tatsächlich ungetrennter Ehe leben²⁶, d.h. es bedingt, dass der Aufenthaltsort der ganzen Familie und der Arbeits- und Aufenthaltsort des Familienoberhauptes identisch sind. Da diese Eindeutigkeit und dieser Idealzustand für die Besteuerung nicht immer zutreffen, fragt es sich, wo die Grenzen für die Einheit des Steuerdomizils gezogen werden müssen.

Die sporadische örtliche Trennung des Familienoberhauptes von seinen Angehörigen hat auf die Einheit des Familiensteuerdomizils keinen Einfluss²⁷. Der Wille zur Aufgabe des Familiensitzes als Lebensmittelpunkt fehlt hier und die Trennung davon ist nur vorübergehend.

Bei regelmässiger Trennung von Arbeitsplatz und Familiendomizil des Familienoberhauptes verlangt das Bundesgericht in BGE 46 I 37: "Nach der feststehenden Praxis des Bundesgerichts hat eine unselbständig erwerbende Person wie der Rekurrent in erster Linie da ein Einkommenssteuerdomizil,

23 Vgl. Reimann/Zuppinger/Schärrer N46 zu § 3 ZH StG, Candrian S. 67

24 Vgl. Fleiner/Giacometti S. 167 ff., Blumenstein S. 63

25 BGE 46 I 37 und 47 I 166, Burckardt S. 430 f.

26 Vgl. WstB S. 31, ausdrücklich erwähnt ZH § 8, LU § 10, UR Art. 9, SZ § 16, OW Art. 13, NW Art. 11, GL Art. 9, ZG § 7, BL § 8, SH Art. 12, AR Art. 5, AI Art. 10, SG Art. 9, GR Art. 5, AG § 7, TG § 10, TI Art. 10, GE Art. 10

27 Vgl. Leemann/Stadelmann S. 19, Candrian S. 68

wo sich der zivilrechtliche Wohnsitz befindet. Nun ist nach der Sachlage für das Jahr 1919 Basel als Mittelpunkt der Lebensbeziehungen des Rekurrenten zu betrachten, da er sich nirgends, insbesondere auch nicht in Riehen, sesshaft aufhält, sondern sich den grössten Teil des Jahres auf Reisen befindet und alle Wochen über den Sonntag zu seiner Familie nach Basel zurückkehrt." In einem weiteren Entscheid, BGE 68 I 135, stellt das Bundesgericht für die Festsetzung des Ortes, wo sich die Familie befindet, die Bedingung, dass der steuerpflichtige Familienvorstand regelmässig mindestens jede Woche einmal zu seiner Familie zurückkehrt²⁸. Diese Formulierung ist aber grosszügig auszulegen²⁹. Es wird aber klar die Forderung aufgestellt, dass das Familienoberhaupt die physische Verbindung mit seinen Familienangehörigen pflegt. Das Bundesgericht hat in dieser Frage meist familienfreundlich für das Familiensteuerdomizil entschieden.

In Ausnahmefällen kann der Arbeitsort mit dem Wohnort der Familie als Steuerdomizil konkurrieren. In BGE 57 I 415 stellt das Bundesgericht als Anforderung an eine Besteuerung am Arbeitsort des Familienoberhauptes, "dass die besondere Berufsstellung des Steuerpflichtigen derart ist, dass dadurch Beziehungen zum Orte ihrer Ausübung begründet werden, die diejenigen zum Orte der Familienniederlassung an Bedeutung und Intensität überwiegen". Dies ist der Fall, wenn die berufliche und örtliche Bindung des Familienhauptes an seinen Arbeitsort in physischer und psychischer Hinsicht derart gross ist³⁰ (leitende Stellung, grosse Präsenzpflicht), dass es ihm nicht mehr möglich ist, seine Familie regelmässig zu besuchen.

Eine weitere Bedingung für eine Rechtfertigung des Arbeitsortes des Familienoberhauptes als Familiensteuerdomizil besteht darin, dass die Beziehungen der Familienangehörigen zu ihrem Wohnort nur provisorischer und zeitlich beschränkter Natur sind³¹. Die Bemühungen der Familie zu ihrem Wohnort müssen hier hauptsächlich durch äussere Umstände (Wohnungsnot, etc.)

28 Vgl. auch BGE 47 I 163, Candrian S. 69, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 3 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG, Rechenberg N 10.2.1 zu GR StG

29 Vgl. BGE 78 I 13

30 ZBl 33, S. 500 ff.

31 Vgl. BGE 57 I 415

bestimmt sein, und eine intensivere Beziehung dazu muss fehlen. Der Wille zur Wiedervereinigung der beiden Wohnorte muss aber hier vorhanden sein³².

Die Intensität der Beziehung lässt sich aber nicht immer rangieren; es ist möglich, dass zu beiden Orten die gleich starke Beziehung besteht, d.h. wenn z.B. wie in BGE 40 I 221 ff., das Familienoberhaupt sich dauernd an einem andern Ort als seine Familienangehörigen aufhält. Das Bundesgericht zog in Erwägung, dass der zivilrechtliche Wohnsitz für das Steuerrecht nicht ohne weiteres massgebend sei, und die wirtschaftliche Tätigkeit sei an dem Ort zu lokalisieren, wo sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen äussere. So ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unselbständigerwerbenden, der an einem andern Orte als an seinem Wohnsitz seinen Lohn verdient, nicht am Orte seiner Erwerbstätigkeit, denn hier wirkt er in einer fremden Wirtschaft, derjenigen seines Arbeitgebers, während er seine eigene Wirtschaft da führt, wo er wohnt, wo er seinen Verdienst für sich und seine Familie verwendet; mit andern Worten da, wo sich sein eigener Haushalt befindet. Da sich die eigene Wirtschaft des Rekurrenten dauernd auf zwei Kantone erstreckt und sich so die ökonomische Leistungsfähigkeit unter zwei verschiedenen Steuerhoheiten manifestiert, so ist es richtig, hier ausnahmsweise eine Teilung des Steuerrechtes eintreten zu lassen, damit sich jeder Kanton die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen in demjenigen Umfange zu Nutzen machen kann, welcher der auf seinem Gebiete sich entfaltenden Wirtschaftstätigkeit entspricht. Diese Ansicht der Teilung der Steuerhoheit auf zwei verschiedene Gemeinwesen hat heute nicht an Aktualität verloren. So schreiben die Kommentatoren im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz³³ "... doch kann der Aufenthalt der Ehefrau an einem vom Wohnsitz des Ehemannes verschiedenen Ort unter Umständen Anlass zu einer Besteuerung des Ehemannes für eine Familienniederlassung geben ...". Der Wohnsitz des

32 ZBl 49 275 ff., BGE 46 I 457, 77 I 25, Rechenberg N 10.2 zu GR StG, Candrian S. 69

33 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 48 zu § 3 ZH StG

Familienoberhauptes ist primäres, der Ort der Familienangehörigen sekundäres Steuerdomizil.

1.2. Bei alleinigem Erwerb eines Ehegatten

1.2.1. Allgemeines

Bei alleinigem Erwerb eines Ehegatten war es noch vor ein paar Jahren generell der Ehemann, der einem Erwerb nachging. Nach den heutigen Verhältnissen zu beurteilen, hat es sich durchaus eingebürgert, dass die Ehefrau durch ihren Erwerb den Hauptteil an das eheliche Einkommen beisteuert. Ich denke da vor allem an eine Ehe, wo sie erwerbstätig ist, während er z.B. noch studiert. In den positiven Steuergesetzen des Bundes und der Kantone spielt es keine Rolle wer den Hauptteil des ehelichen Einkommens trägt. Auf Grund des Prinzipes der Einheit der Familie³⁴ wird das eheliche Gesamteinkommen dem Ehemann zugerechnet³⁵, und nur dieses ist für die Besteuerung massgebend.

1.2.2. Das Einkommen

a) "Das Einkommen ist die Gesamtheit der Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann"³⁶. Anhand des Einkommens lässt sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts erkennen, welche wiederum die Basis für die Besteuerung bildet.

In den einschlägigen Gesetzen des Bundes und der Kantone wird das Gesamteinkommen, d.h. die gesamten Einkünfte am Erwerb, Vermögen

34 Vgl. I 2.1.

35 Vgl. II 1.1.

36 Blumenstein S. 110, vgl. auch BGE 52 I S. 214, 71 I S. 128, 73 I S. 140

und anderen Quellen, besteuert. Eine genaue Beschreibung der einzelnen Einkommensarten erfolgt in den Steuergesetzen nicht, "sondern es werden die wichtigsten Einkommensarten aufgezählt, keineswegs also in abschliessender Weise, und es werden andererseits die Einkünfte ausdrücklich bezeichnet, die auf jeden Fall steuerfrei sein sollen"³⁷.

Die Besteuerung des Einkommens erfolgt nach progressiven Steuersätzen³⁸. Der Progression liegt der Grundgedanke zugrunde, dass die Höhe des Steuerbetrages sich nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes richten muss. Die Leistungsfähigkeit lässt sich an dem Konsumbedarf messen. Zwischen dem Konsumbedarf und der Höhe des Einkommens besteht keine Proportionalität³⁹. Aus diesem Grunde werden untere Einkommen (bis Fr. 30'000.--) durch den Konsum bedeutend stärker belastet, während die oberen Einkommen, weil der Umfang des Konsumbedarfs mehr oder weniger gleich bleibt, bedeutend weniger belastet werden. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit verringert sich bei den ersteren, während sie bei den letzteren steigt. Diese theoretische Betrachtungsweise stimmt indessen nur sehr bedingt, weil für die unteren Einkommen die von der Warenumsatzsteuer vorgesehene Freiliste für lebenswichtige Güter (Esswaren, Gas, Wasser, Waschmittel etc.) bedeutend stärker ins Gewicht fällt, und diese Einkommensklassen auch dementsprechend mehr entlastet werden.

Durch die Progression wird nun bewirkt, dass das angewendete Steuer-mass beim einzelnen Steuerobjekt im Verhältnis der ausgewiesenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts abgestuft wird⁴⁰. Eine progressive Besteuerung ergibt sich auch aus einer sachgerechten Auslegung von BV 4. Daraus ergibt sich nicht eine absolute Gleichheit, sondern eine gleichmässige Behandlung aller Bürger unter gleichartigen tatsächlichen Voraussetzungen. Diese Bedingung ist auch bei der Steuerpro-

37 Gygax S. 55

38 Blumenstein S. 201 ff.

39 Cagianut S. 24

40 Blumenstein S. 201

gression erfüllt, da hiebei alle Steuerpflichtigen, bei Nachweis der nämlichen Leistungsfähigkeit, gleich behandelt werden⁴¹.

- b) Auch das Einkommen des Ehegatten wird gleich den ledigen Steuerpflichtigen nach progressiven Steuersätzen besteuert. Zu berücksichtigen ist, dass bedingt durch den grösseren Konsumbedarf des verheirateten Steuerpflichtigen im Vergleich mit einer ledigen Person mit dem gleichgrossen Einkommen, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit geringer ist⁴².

Die oben erwähnte, in BV 4 aufgestellte Forderung der Gleichbehandlung aller Bürger, d.h. eine adäquate Steuerentlastung der Verheirateten gegenüber den ledigen Personen, wird hier in Bezug auf den verheirateten Steuerpflichtigen durch verschiedene Methoden, die eine Entlastung des steuerpflichtigen Familienhauptes bezwecken, herbeigeführt. Im folgenden Kapitel II 1.4. wird auf die einzelnen Arten der Besteuerung näher eingetreten.

1.2.3. Das Vermögen

- a) Die Besteuerung des Ehegattenvermögens richtet sich nach den gleichen Prinzipien wie die Einkommensbesteuerung (Einheitsprinzip)⁴³, ist aber eine von der Einkommenssteuer unabhängige eigene Steuer und sieht für die Bewertung der Vermögensgegenstände eigene Regeln vor⁴⁴. Die Bewertungsgrundlage für das Vermögen ist der Verkehrswert⁴⁵. Es gibt daneben Vermögensgegenstände, wo noch andere Bemessungsfaktoren eine Rolle spielen; ich möchte aber hier darauf nicht näher eintreten und verweise auf Blumenstein, System des Steuerrechts, S. 14. Das

41 Blumenstein S. 202, Reimann ASA 38 S. 68, Marti ASA 41 S. 548, Höhn ASA 33 S. 468, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 316, Böckli StR 33 S. 98, Finanzdirektion des Kt. ZH S. 23, Fleiner/Giacometti S. 282, BGE 38 I S. 378

42 Cagianut S. 29, Finanzdirektion des Kt. ZH S. 25, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 318, Imboden S. 382, Candrian S. 327

43 Vgl. Kap. I 2.1.

44 Gyax S. 200

45 Vgl. Blumenstein S. 148 ff.

steuerbare Familienvermögen wird als Ganzes besteuert, ohne darauf Rücksicht zu nehmen, wem die einzelnen Vermögensbestandteile gehören⁴⁶.

- b) Wie am Anfang dieses Kapitels erwähnt, bekennen sich der Wehrsteuerbeschluss⁴⁷ wie auch die kantonalen Steuergesetze⁴⁸ zu einer Zusammenrechnung und einer einheitlichen Besteuerung des ehelichen Vermögens⁴⁹. Cagianut schreibt folgendes dazu: "... Das ist gerechtfertigt, wenn auch die Vermögenswerte der Ehegatten - wie ihre Einkünfte - eine wirtschaftliche Einheit bilden." Diese Voraussetzung kann im Regelfall bejaht werden. Das eheliche Vermögen dient allgemein der wirtschaftlichen Sicherung der Ehegemeinschaft. Im Güterstand der Güterverbindung verwaltet der Ehemann das eheliche Vermögen und trägt die Kosten der Verwaltung⁵⁰; er steht wirtschaftlich in der Stellung eines Eigentümers des Frauengutes. Der Ehemann hat die Nutzung am eingebrachten Frauengut und als Nutzniesser trifft ihn auch die Steuerpflicht⁵¹. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Ehemannes über die Vermögenswerte der Ehefrau begründet die Zusammenrechnung der Vermögenswerte der Ehegatten.
- c) Steuerbar ist das familiäre Gesamtvermögen, d.h. das Nettovermögen, welches sich nach der Verrechnung von Aktiven und Passiven innerhalb der Familiengemeinschaft ergibt⁵².

46 Candrian S. 277/278, Finanzdirektion des Kantons ZH S. 9, de Rougemont StR 18 S. 21, Cagianut S. 17, Zuppinger StR 27 S. 298

47 WstB § 13

48 Vgl. Kap. I Anm. 7

49 Vgl. Anm. 46

50 ZGB 200 Abs. 1

51 Vgl. Candrian S. 211 ff., Cagianut S. 17

52 Finanzdirektion des Kantons ZH Bericht S. 9, de Rougemont StR 18 S. 23, Zuppinger StR 27 S. 299, Cagianut S. 17, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 7 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG, Candrian S. 278

1.2.3.1. Schuldenabzug

"Der Besteuerung des Gesamtvermögens entspricht der Grundsatz des unbeschränkten Schuldenabzuges"⁵³. Dies ergibt sich nach dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wonach bei der Besteuerung des familiären Gesamtvermögens auf das Nettovermögen abgestellt wird. Infolgedessen soll der steuerbare Betrag eines Vermögenskomplexes um die Summe derjenigen Verbindlichkeiten vermindert werden, welche einerseits mit jenem Vermögenskomplex in Beziehung stehen und andererseits den Steuerpflichtigen persönlich belasten"⁵⁴. Daraus ergibt sich eine subjektive wie auch eine objektive Komponente.

Die subjektive Komponente erfordert eine persönliche Schuldpflicht des Steuersubjektes. In BGE 59 I 279 erkennt das Bundesgericht, dass dies Schulden sein müssen, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beeinträchtigen, was der wirtschaftlichen Belastung gleichzusetzen ist⁵⁵. Nicht abgezogen werden können Schulden, welche zwar rechtsgültig übernommen wurden, jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht in einer ernst zu nehmenden Art und Weise belasten⁵⁶ oder "eine Verbindlichkeit, die den steuerbaren Vermögensgegenstand oder Vermögenskomplex dinglich belastet, jedoch der Eigentümer persönlich dafür nicht aufzukommen hat"⁵⁷. Die objektive Komponente erfordert einen wirtschaftlichen Zusammenhang der in Abzug zu bringenden Verbindlichkeiten mit dem Steuerobjekt⁵⁸. Blumenstein umgrenzt die abzugsfähigen Verbindlichkeiten wie folgt: "Abzugsberechtigt sind nur solche Schulden, die den ökonomischen Effekt des Vermögens, d.h. seinen Bestand vermindern." In den Steuergesetzen des Bundes und der Kantone wird die Art der abzugs-

53 Gygax S. 222, Candrian S. 279, Zuppinger StR 27 S. 298, de Rougemont StR 18 S. 24, Imboden S. 393

54 Blumenstein S. 153, Sträuli S. 39

55 Candrian S. 278, Reimann/Zuppinger/Schärner § 39 ZH StG, Leemann/Stadelmann N 68 zu § 16 ZH a StG

56 Candrian S. 279

57 Blumenstein S. 153 "Dies trifft zu bei einer Verpfändung von Vermögensstücken für fremde Schulden"

58 Blumenstein S. 155

berechtigten Schulden nicht genauer definiert. Es handelt sich dabei nur um Schuldverpflichtungen im eigentlichen Sinn, also um solche Verpflichtungen, die die Vornahme einer Wirkung in Geld oder Naturalien beinhalten. Belastungen des Vermögens, wie z.B. Dienstbarkeiten, öffentliche Eigentumsabschränkungen etc. sind bei der Wertbemessung der Vermögenssubstanz selbst zu berücksichtigen und sind in diesem Sinne keine abzugsberechtigten Schulden⁵⁹.

Diese beiden Komponenten sind grundsätzlich auch massgebend für die Besteuerung der Familie. Diese Voraussetzungen für die Abzugsberechtigung einer Schuld müssen auch bei den einzelnen Familienangehörigen, auch wenn sie gemeinsam besteuert werden, erfüllt sein. Da das Familienvermögen als Ganzes bemessen wird, und die Verrechnung von Aktiven und Passiven schon innerhalb der Familie erfolgt, hat die Gestaltung des Schuldenabzugs eine ganz spezielle Wirkung, "die sich aus einer blossen Zusammenrechnung der betreffenden Steuerfaktoren und damit aus der grundsätzlichen Ordnung allein nicht ergeben kann"⁶⁰. Das Spezielle des Schuldenabzuges bei der Familienbesteuerung tritt zu Tage, wenn eines der Familienmitglieder überschuldet ist. Es stellt sich hier nur die Frage, ob man das Familienvermögen als eine Einheit oder eine aus den einzelnen Vermögen der Familienmitglieder zusammengesetzte Summe betrachtet. Erachtet man es als Einheit, so muss eine innerfamiliäre Schuldenverrechnung zugelassen werden, mit andern Worten, die Ueberschuldung eines der Familienmitglieder wird mit dem Aktivüberschuss eines andern kompensiert. Wird dagegen das familiäre Gesamtvermögen als Summe der einzelnen Vermögen der Familienmitglieder betrachtet, so darf eine solche Schuldenverrechnung nicht zugelassen werden, schon aus diesem Grunde, weil diese Betrachtungsweise dem Einheitsprinzip der Besteuerung der Familie widerspricht⁶¹. Candrian äussert sich weiter dazu: "... denn wenn das Gesetz die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Kraft der Familiengemeinschaft richtet (Steuersatz wird durch Zusammenrechnung bestimmt), so kann der

59 Blumenstein S. 155

60 Candrian S. 279

61 Candrian S. 280

Schuldenüberschuss der einzelnen Familienmitglieder nicht als eine für die Besteuerung irrelevante Tatsache angesehen werden. Ein derartiger Schuldenüberschuss ist für die Gemeinschaft in der Regel eine rechtliche und wirtschaftliche Last, weil zu deren Tilgung und Verzinsung, wenn nicht die Vermögenssubstanz des nicht haftbaren Familienangehörigen, so doch die gemeinschaftlichen Einkünfte und die gemeinschaftlichen Vermögenserträge heranzuziehen sind"⁶².

Durch die "Steuersubstitution" des Ehemannes seiner Ehefrau und der seiner Kinder ergibt sich ebenfalls, dass der innerfamiliäre Schuldenabzug auf Grund der in den schweizerischen Steuergesetzen vorgeschriebenen Vermögensberechnung gegeben ist. Er kann dadurch von dem durch ihn zu versteuernden Gesamtvermögen seine persönlichen Schulden, wie auch diejenigen durch ihn substituierten Familienmitgliedern in vollem Umfange und in allen Fällen abziehen⁶³.

1.3. Bei Erwerb beider Ehegatten

1.3.1. Allgemeines

Es hat sich heute bei einem relativ hohen Prozentsatz der Ehepaare eingebürgert⁶⁴, dass beide Ehegatten einer Erwerbstätigkeit nachgehen. Jeder der Ehepartner leistet somit je einen wesentlichen Beitrag zum ehelichen Gesamteinkommen.

Vom steuerrechtlichen Gesichtspunkt aus spielt es jedoch infolge des Einheitsprinzips keine Rolle, welcher Teil von welchem Ehepartner verdient

62 Vgl. dazu auch Leemann/Stadelmann N 9 zu § 6 a StG ZH

63 Blumenstein S. 154, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 7 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG, vgl. Anm. 52

64 Vgl. Bericht der Expertenkommission für die Revision des Basler Steuergesetzes;

Bericht des Arbeitsausschusses für Familienbesteuerung Zürich S. 21. In diesen zwei Kantonen bewegt sich der Prozentsatz der erwerbstätigen Ehefrauen zwischen 40-50% der Ehefrauen insgesamt.

wird. Besteuert wird de lege lata das eheliche Gesamteinkommen, wie das Gesamtvermögen (wobei das letztere beim Erwerb beider Ehegatten eine untergeordnete Rolle spielt, d.h. es wird gleich wie im vorgängigen Kapitel 1.2.3. behandelt). Durch die Zusammenrechnung der Einzeleinkommen der Ehegatten ist es nach den meisten heutigen schweizerischen Steuergesetzen unvermeidlich, dass automatisch das eheliche Gesamteinkommen zu einer meist weit höheren Progression⁶⁵ besteuert wird, als dies bei einer getrennten Veranlagung der beiden Einzeleinkommen der Fall wäre. Candrian schreibt: "Der Grundsatz von der Einheit der Familie in der Steuerbemessung gewinnt seine praktische Bedeutung ausschliesslich im Hinblick auf die Steuerprogression. Bei einer proportionalen Steuer wäre es an sich gleichgültig, ob der die Gemeinschaft treffende Abgabebetrag nach dem Einkommen und Vermögen jedes einzelnen Familienmitgliedes bestimmt oder vom gesamten Familieneinkommen und Familienvermögen berechnet wird; er bleibt in beiden Fällen derselbe. Bei der progressiven Steuer hingegen führt die Zusammenrechnung der Steuerfaktoren von Ehemann, Ehefrau und minderjährigen Kindern zwangsläufig zur Anwendung eines höheren Satzes als er den persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen der einzelnen Beteiligten entspricht, was gleichbedeutend ist mit einer steuerlichen Mehrbelastung der der Familienbesteuerung unterliegenden Pflichtigen gegenüber dem Alleinstehenden"⁶⁶. Diesem Missstand wird in den meisten schweizerischen Steuerverordnungen durch die Gewährung eines Abzuges bei Erwerbstätigkeit der Ehefrau Rechnung getragen. Die Lösung befriedigt aber nur zum Teil⁶⁷. Aus diesem Grunde hat die Wissenschaft nach anderen Möglichkeiten und Methoden gesucht, auf die ich im folgenden Kapitel näher eintreten werde.

65 Reimann/Zuppinger/Schärrier N 8 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG, Weidmann StR 13 S. 60, Imboden S. 380, de Rougemont StR 18 S. 30, Böckli StR 33 S. 99, Haller/Biel S. 42/43, Zuppinger StR 27 S. 307

66 Candrian S. 294

67 Vgl. Kap. II 1.4. ff.

1.3.2. Die Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Ehegatten

- a) Die Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Ehemannes ist in gewissen Berufsarten (Gastgewerbe, Ladengeschäfte, Bauernbetriebe, handwerkliche Betriebe) unumgänglich. Ihre Mitarbeit ist für das Gedeihen und Funktionieren dieser Gewerbe sogar nötig. Diese wirtschaftliche Komponente wird noch durch die zivilrechtliche Bestimmung von ZGB 161 unterstrichen, wonach die Frau verpflichtet ist "dem Manne mit Rat und Tat zur Seite zu stehen und ihn in seiner Sorge für die Gemeinschaft nach Kräften zu unterstützen." Die eheliche Beistandspflicht erfordert die Mitarbeit der Ehefrau im Beruf oder Gewerbe des Ehemannes, wenn die ehelichen Einkommensverhältnisse und die Art des Berufes es rechtfertigen, die eigenen Kräfte ihr diese Mitarbeit gestatten und die Sorge um Mann und Kind im Hause darob nicht verkümmert⁶⁸. Die Stellung der Ehefrau ist aber nicht diejenige eines Angestellten im Betrieb des Ehemannes, da diesem Verhältnis eine rechtsgültige Ehe nach Art. 90 ff. ZGB mit den daraus resultierenden Rechtsfolgen zu Grunde liegt, und nicht ein Arbeitsvertrag im Sinne von Art. 319 ff. OR. Ihre Stellung wird in BGE 74 II 202 als diejenige einer Meisterfrau definiert. Aus Art. 161 ZGB ergibt es sich weiter, dass der Ehemann seiner Ehefrau keine Entlohnung schuldet. Ihre Mitarbeit ist die Folge ihrer familienrechtlichen Pflicht. Vom praktischen Standpunkt aus gesehen wäre es auch ausserordentlich schwer, ein adäquates Salär zu eruieren. Es gibt praktisch keine vergleichbaren Berufsstellungen, die mit der mitarbeitenden Ehefrau vergleichbar wären; denn sie ist nicht nur einfache Mitarbeiterin, sondern trägt auch die Verantwortung für das ganze Unternehmen. Die Bestimmung von Art. 161 ZGB hat jedoch nicht den Sinn, dass die Ehefrau ausschliesslich unentgeltlich im Betrieb ihres Mannes zu arbeiten habe, steht doch den Ehegatten die Möglichkeit offen, eine Entlohnung ihrerseits auf vertraglichem Wege zu vereinbaren.

68 Egger N 13 zu Art. 161 ZGB

Wird von ihr eine spezifische Arbeit (grössere Betriebe) abgefordert, ist es bedeutend leichter, ihr einen Lohn zu bezahlen. Ihre Stellung ist nicht mehr diejenige einer Meistersfrau im Betrieb, und es wäre unzumutbar, den ihr zustehenden Lohn auf Grund von Art. 161 ZGB zu verweigern⁶⁹.

- b) Bei der unentgeltlichen Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Mannes leistet sie Gratisarbeit, welche weder bewertet noch besteuert wird. Der Marktwert dieser Arbeit dürfte ca. bei demjenigen des Mannes liegen; dazu kommt noch, dass die Ehefrau meistens noch für die Besorgung des Haushaltes aufkommen muss. Diese Arbeitsleistung unterliegt ebenfalls keiner Bewertung. Der Marktwert dürfte jedoch mindestens bei Fr. 15'000.-- pro Jahr liegen⁷⁰.

Diese nicht bewerteten Arbeitsleistungen werden als Schatteneinkommen bezeichnet⁷¹.

Ein Problem stellt sich dabei erst im Vergleich der Einverdienerehe (die Ehe, in der die Ehefrau unentgeltlich im Betrieb des Ehemannes mitarbeitet ist eine Einverdienerehe) mit der Zweiverdienerehe. Dabei ist es offensichtlich, dass das Schatteneinkommen bei der ersteren grösser ist, weil bei der Zweiverdienerehe das Einkommen der Ehefrau materiell ausgewiesen wird. Dazu kommt noch, dass bei der Zweiverdienerehe die Zeit und die Kraft fehlt, den Haushalt mit dem gleichen Aufwand zu führen. Auf Grund der Berechnung von Böckli⁷² verringert sich das Schatteneinkommen des Haushaltes dabei von Fr. 15'000.-- auf Fr. 6'000.--, während bei unentgeltlicher Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Mannes dieses noch bedeutend höher als Fr. 15'000.-- pro Jahr liegen dürfte.

Dadurch wird die Zweiverdienerehe, wie die folgenden Beispiele zeigen, steuerlich am meisten benachteiligt:

69 Reimann/Zuppinger/Schärner N 17 zu § 8 ZH StG

70 Brüngger S. 68, Der Stundenlohn schwankt dabei zwischen Fr. 9.97-10.99.

71 Böckli StR 33 S. 104

72 Böckli StR 33 S. 106

- a) Einverdienerehepaar mit unentgeltlicher Mitarbeit der Ehefrau im Betrieb des Ehemannes:

Schatteneinkommen Haushalt	Fr. 15'000.--
" " Mitarbeit Ehefrau	Fr. 20'000.--
Verdienst Ehemann	Fr. 30'000.--
Steuerbar Fr. 30'000.--	Fr. 65'000.--

- b) Einverdienerehepaar ohne Mitarbeit der Ehefrau:

Schatteneinkommen Haushalt	Fr. 15'000.--
Verdienst Ehemann	Fr. 30'000.--
Steuerbar Fr. 30'000.--	Fr. 45'000.--

- c) Zweiverdienerehepaar:

Schatteneinkommen Haushalt	Fr. 6'000.--
Verdienst Ehemann	Fr. 30'000.--
Verdienst Ehefrau	Fr. 20'000.--
Steuerbar Fr. 50'000.--	Fr. 56'000.--

Diese steuerliche Benachteiligung des Zweiverdienerehepaars kann m. E. am besten durch verschiedene Tarifansätze behoben werden (vgl. Kap. II 1.4.4.).

- c) In mehreren schweizerischen Steuergesetzen, in denen das Prinzip der festen Abzüge herrscht, wird die Mitarbeit der in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau durch einen besonderen Abzug vom ehelichen Gesamteinkommen berücksichtigt⁷³. Dieser Abzug wird ohne Rücksicht darauf gewährt, ob die Ehefrau ein Salär und in welcher Höhe bezieht, oder ob sie unentgeltlich im Betrieb des Ehemannes arbeitet.

73 WstB Art. 22 lit i, ZG StG § 8 Abs. 2 und 3, AR Art. 29 Ziff. 6, NW Art. 16 Abs. 1 Ziff. 10, TG § 19 lit d, St. Rev. 30 S. 73, SZ § 21 Abs. 2, GL Art. 22 Abs. 2, ZG § 20 Abs. 9, FR Art. 36 lit k, BL § 25 lit c, SH Art. 23 lit h, AI Art. 24 lit b, VS Art. 29 lit h, GR Art. 26 Abs. 2

- d) Neben dem festen Abzug findet sich z. B. in der Vollziehungsverordnung zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau folgende Bestimmung: "Wenn die Ehefrau des Steuerpflichtigen in dessen Betrieb mitarbeitet und deswegen die Anstellung von Drittpersonen für die Besorgung des Haushalts und Wartung der Kinder notwendig wird, können die entsprechenden Kosten anteilmässig abgezogen werden"⁷⁴.

1.3.3. Die Erwerbstätigkeit der Ehegatten an verschiedenen Orten

- a) Im Gegensatz zum vorherigen Kapitel ist die Situation der beiden erwerbstätigen Ehegatten so, dass beide einer voneinander unabhängigen Arbeit nachgehen. Die beiden Erwerbsquellen sind voneinander gänzlich verschieden. "Mit dem Kriterium der Unabhängigkeit der Tätigkeit ergibt sich die notwendige Abgrenzung gegenüber der mitarbeitenden Ehefrau. Ob die Ehefrau eine selbständige Tätigkeit ausübt oder Arbeit als Angestellte übernimmt, ist unerheblich. Erforderlich ist jedoch das eigene Tätigsein als Ehefrau"⁷⁵.
- b) Mehrere schweizerische Steuergesetze⁷⁶ sehen ebenfalls einen festen Abzug für die unabhängig vom Ehegatten und selbständig erwerbenden, in ungetrennter Ehe lebenden Ehefrau vor⁷⁷. Dadurch wird erreicht, dass ein Teil des Einkommens der Ehefrau steuerfrei bleibt, was besonders bei niederen Familieneinkommen (bis ca. Fr. 30'000.--) ins Gewicht fällt, und so eine Erleichterung der Steuerbelastung herbeiführt.

Die Gründe für diesen Abzug sind in den durch die Erwerbstätigkeit der Ehefrau verursachten höheren Haushaltungskosten zu suchen. Durch den

74 VV TG § 25 i. Ggs. Reimann, Zuppinger, Schärrier N 16 zu § 25 ZH StG, v. Rechenberg N 24.2.10 zu Art. 24 GR StG

75 Reimann/Zuppinger/Schärrier N 16 zu § 8 ZH StG

76 Vgl. Kap. II 1.3.2., i. Ggs. ASA 25 S. 431, ASA 23 S. 222, StR 30 S. 73

77 SZ § 22 Abs. 2, GL Art. 22 Abs. 2, ZG § 20 Abs. 9, FR Art. 36 lit k, BL § 19 lit c, SH Art. 23 lit h, AR Art. 29 Ziff. 6, SG Art. 24 lit b, GR Art. 26 Abs. 1, TG § 19 lit d, VS Art. 29 lit h, NE Art. 26 lit s

Freibetrag wird ein gewisser Ausgleich zu den Ehepaaren ohne Erwerbstätigkeit der Ehefrau erreicht. Grundsätzlich muss gesagt werden, dass die höheren Haushaltsausgaben zu der Einkommensverwendung gehören. Als Gewinnungskosten fallen sie deshalb ausser Betracht.

- c) Für den Ausgleich der vermehrten Haushaltsausgaben bringt m. E. dieser fixe Abzug⁷⁸ vom familiären Gesamteinkommen eine vernünftige und sachgerechte Lösung. Da die Mehrkosten eine nur schwer bestimmbare Grösse sind, aber für den einzelnen Haushalt doch mehr oder weniger ein Fixum darstellen, kann dieser Freibetrag bei allen Einkommensklassen, mindestens aber bei den niederen und mittleren, als den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst erscheinen⁷⁹.

1. 4. Die für die Besteuerung der Ehegatten zur Verfügung stehenden Möglichkeiten

1. 4. 1. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Besteuerungsmassstab

- a) Auf Grund der Bundes- und der Kantonsverfassungen werden die Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Die Verfassungen verlangen, "dass sich die Steuerbelastung im Rahmen des Möglichen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen anpasst und daher unter gleichen tatsächlichen Voraussetzungen eine Gleichbehandlung eintreten lässt"⁸⁰. Durch diesen Grundsatz lässt sich eine gerechte Besteuerung, wie sie nach der Maxime der Gleichbehandlung aller Bürger von BV 4 verlangt wird, am besten verwirklichen. Mit anderen Worten, von den Steuerpflichtigen wird ein "gleiches relatives Opfer verlangt"⁸¹.

78 Vgl. Kap. II 1. 4. 7.

79 Vgl. Cagianut S. 37, Haller/Biel S. 42/54

80 Blumenstein S. 104, Höhn ASA 33 S. 466, Imboden S. 384, Reize S. 180

81 Cagianut S. 24

b) Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bildet somit den Massstab für die Steuererhebung sowohl für die ledigen wie auch für die verheirateten Steuerpflichtigen.

Für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssen zwei Komponenten berücksichtigt werden: Die erste Komponente ist die Einkommenshöhe. Je grösser das Einkommen, desto grösser die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Diese Grösse allein als Massstab der Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu nehmen, wäre jedoch sicher zu einseitig und würde ein falsches Bild ergeben.

Als zweite Komponente ist daher die Verwendung und der Bestimmungszweck des Einkommens, sowohl für den Einzelnen wie auch für die Familiengemeinschaft zu berücksichtigen⁸². Der Bericht der Finanzdirektion Zürich äussert sich auf S. 25 dazu wie folgt: "Die Kosten der Lebenshaltung gehören grundsätzlich nicht zu den bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens abzugsfähigen Aufwendungen, denn die Einkünfte sind in erster Linie zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten, mit anderen Worten, zur Deckung des Konsumbedarfes bestimmt. Rechtstheoretisch beeinflussen sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht. Soziale Rücksichten und Billigkeitserwägungen haben indessen dazu geführt, dass ein Mindesteinkommen als Existenzminimum nicht besteuert wird und zudem bei Ueberschreitung dieses Mindesteinkommens je nach Familienstand und Familienlasten eine Abstufung der Einkommenssteuer (und Vermögenssteuer) durch Gewährung von Sozialabzügen erreicht wird. Das bedeutet aber, dass in einem beschränkten Umfang dem Konsumbedarf des Steuerpflichtigen Rechnung getragen wird. Damit ist aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht mehr nur eine von den Einkünften abhängige Grösse; sie wird beeinflusst durch den objektivierten Konsumbedarf der Personen, die aus diesen Einkünften leben müssen."

Darüber hinaus lässt die BV dem Steuergesetzgeber die Freiheit, die verschiedenen Konsumstärken der einzelnen Steuerpflichtigen nicht nur

⁸² Candrian S. 331, Cagianut S. 24, Reize S. 182, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 318, Weidmann StR 13 S. 64

durch Sozialabzüge zu differenzieren, sondern auch in der Wahl des Steuersystems, welches ihm am "gerechtesten" erscheint.

- c) Der Konsumbedarf der einzelnen Personen wurde auf Grund des Alters und des Geschlechts in der Wiener Konsumeinheitsskala abgestuft und objektiviert⁸³. Sie bildet auch heute noch die Grundlage.
- d) Zuppinger⁸⁴ hat für den Konsumbedarf im Hinblick auf eine "gerechtere" Steuerbelastung der Familiengemeinschaft fünf Kriterien aufgestellt, nämlich:
1. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer alleinstehenden Person ist – gleichhohes Einkommen vorausgesetzt – grösser als diejenige eines Ehepaares mit oder ohne Kinder.
 2. Der bei der Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Rechnung zu stellende Konsumbedarf eines Ehepaares entspricht nicht dem doppelten Betrag des für eine Einzelperson geltenden Ansatzes.
 3. Der Konsumbedarf einer Familie wächst proportional mit der Kinderzahl.
 4. Der bei der Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Rechnung zu stellende Konsumbedarf des verheirateten Paares, bei welchem beide Partner erwerbstätig sind, ist grösser als bei einem Ehepaar, wo nur der Ehemann (oder die Ehefrau) erwerbstätig ist⁸⁵.
 5. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der alleinstehenden Person, die für Kinder oder für weitere Personen zu sorgen hat, ist kleiner als die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des alleinstehenden Steuerpflichtigen, der nur für sich selbst zu sorgen hat. Sie nimmt proportional mit der Zunahme der Kinder bzw. unterstützten Personen ab.

83 Vgl. Kap. II 1.4.3.2.

84 Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 318 ff. und dort zitierte Literatur.

85 Weidmann StR 13 S. 62, Haller/Biel S. 41.

Aus den obgenannten Kriterien geht klar hervor, dass der Konsumbedarf der Familiengemeinschaft nicht nur gegenüber dem ledigen Steuerpflichtigen bedeutende Unterschiede aufweist, sondern, dass auch innerhalb der Familie, je nach Anzahl der Personen, oder ob einer oder beide Ehegatten erwerbstätig sind, unterschiedliche Konsumstärken auftreten.

Andererseits muss beim Vergleich von ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Verheirateten im Gegensatz zu zwei ledigen Personen durch das gemeinsame Wirtschaften grösser ist. Candrian⁸⁶ errechnete, dass durch das Zusammenwirken der Ehegatten eine Leistungssteigerung von ca. 25% gegenüber zwei alleinstehenden Personen erwirkt wird. Dabei ist aber festzuhalten, wie das vorne in Kriterium Nr. 2 erwähnt wird, dass durch die Gemeinsamkeit der Haushaltsführung eine Minderung der Kosten herbeigeführt wird.

Um bei der Steuererhebung eine grösstmögliche Gerechtigkeit zu erreichen, ist es für den Gesetzgeber unumgänglich, die obenerwähnten Kriterien zu berücksichtigen und in der Ausgestaltung des Steuergesetzes die notwendigen Differenzierungen zwischen Alleinstehenden und Familien mit und ohne Kinder vorzunehmen.

1.4.2. Die steuerlichen Konsequenzen

Seit dem 2. Weltkrieg ist von steuerrechtswissenschaftlicher⁸⁷ und seit den 60er Jahren von politischer Seite⁸⁸ die Familienbesteuerung in ihrer bestehenden Form kritisiert worden. Der Stein des Anstosses war und ist die Steuerbelastung des Familienvaters und die mangelhafte Differenzierung des

86 Candrian S. 306

87 Imboden S. 382, Candrian S. 320, Weidmann StR 13 S. 58, de Rougemont StR 18 S. 58, Höhn ASA 33 S. 465, Haller/Biel S. 41, Cagianut S. 28, Zuppinger StR 27 S. 305, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Ehe-recht S. 314

88 Vgl. Kap. I 1.1.3.

ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen. An Lösungsvorschlägen mangelt es zur Zeit nicht; sie befriedigen jedoch nur zum Teil.

Trotz der verschiedenen Ansichten sind sich die Steuerfachleute⁸⁹, mit einer Ausnahme von Prof. Heinz Haller und Walter Biel⁹⁰ einig, dass die Familie in steuerlicher Hinsicht als Einheit zu behandeln sei. Diese Ueberzeugung basiert auf dem Grundsatz der Steuererhebung auf Grund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wie bereits ausgeführt⁹¹, bedeutet dies, dass sich die Steuerbelastung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Einzelnen anpasst und daher unter gleichen tatsächlichen Voraussetzungen eine Gleichbehandlung eintreten lässt; mit anderen Worten, Ehepaare mit gleichen Gesamteinkommen sind gleich zu belasten⁹². Eine verschiedene Behandlung von Ehepaaren, denen gleichviel Gesamteinkommen zur Verfügung steht, bei denen jedoch die Beträge der einzelnen Ehegatten verschieden sind, wäre rechtsungleich⁹³. Diese Feststellung birgt die Folgerung in sich, dass nur das Familiengesamteinkommen ohne Rücksicht darauf, von wem die Einkünfte stammen, eine gerechte Besteuerung ermöglicht⁹⁴.

Im Bericht der Finanzdirektion Zürich⁹⁵ wurde dies m. E. bestechend klar und überzeugend formuliert: "... Kriterium der Gerechtigkeit ist der Grundsatz, wonach Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln ist. Dabei ist die entscheidende Frage die, welche Ungleichheiten als wesentlich, welche als irrelevant zu betrachten sind. Die Argumentation, zwei ledige Personen hätten weniger Steuern zu bezahlen als ein Ehepaar mit gleich hohem Einkommen, ist deshalb nicht stichhaltig, da hier ungleiche Verhältnisse vorliegen, die einen Vergleich gar nicht zulassen. Die ungleichen Ver-

89 Vgl. Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht Anm. 42

90 Haller/Biel S. 41 und S. 54

91 Kap. II 1.4.1.

92 Vgl. Böckli StR 33 S. 100 (kritische Betrachtung dieses Postulates)

93 Höhn ASA 33 S. 476, Cagianut S. 25, Zuppinger StR 27 S. 305, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 316, i. Ggs. Haller/Biel S. 42

94 Höhn ASA 33 S. 468, Cagianut S. 36, Zuppinger StR 27 S. 305, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 316, Bericht der Finanzdirektion ZH S. 23, Marti ASA 41 S. 549

95 Bericht der Finanzdirektion Zürich S. 22

hältnisse liegen darin, dass wir es auf der einen Seite mit zwei Einzelpersonen zu tun haben, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sich je nach deren Einkommen und Vermögen bemisst, während auf der anderen Seite das Ehepaar – wie bereits dargestellt – eine Gemeinschaft bildet, deren Leistungsfähigkeit sich nach den Mitteln bemisst, die der Gemeinschaft insgesamt zur Verfügung stehen. Mit anderen Worten bildet die eheliche Gemeinschaft eine wesentliche Tatsache, die grundsätzlich eine andere Steuerbelastung des Ehepaares gegenüber zwei ledigen Personen als gerecht erscheinen lässt."

Griffe die Individualbesteuerung Platz, so hätte dies zur Folge, dass das Doppelverdienerehepaar steuerlich besser gestellt würde als das Einverdienerehepaar⁹⁶.

Die finanziellen Folgen bei einer getrennten Besteuerung soll das folgende Beispiel auf Grund des Steuerrechtes des Kantons Graubünden zeigen:

Ehemann erwerbstätig, Einkommen Fr. 20'000.--, Steuer Fr. 960.-- (Abzüge berücksichtigt);

Beide Ehegatten erwerbstätig, Einkommen des Ehemannes Fr. 12'000.--, der Ehefrau Fr. 8'000.--, Steuer Fr. 410.-- + Fr. 185.-- = total Fr. 595.--, (Abzüge berücksichtigt).

Weitere Beispiele lassen sich mühelos anreihen. Die Mehrbelastung des alleinverdienenden Ehemannes (in diesem Beispiel 161%) lässt sich im Hinblick auf BV 4 und auch sozial niemals rechtfertigen. Diese Ungerechtigkeit wird noch durch die Tatsache unterstrichen, dass bei der Individualbesteuerung der steuerlichtige Ehemann beim Doppelverdienerehepaar im Vergleich zum allein verdienenden Ehemann steuerlich unbegründet entlastet würde⁹⁷. Auch diese Erscheinungsfolge ist aus den gleichen oben angeführten Gründen als unhaltbar zu verwerfen. Abschliessend kann festgestellt werden, dass die Befürworter der Individualbesteuerung⁹⁸ die Tatsache der unterschiedlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von verheirateten und ledigen Personen nicht wahrhaben wollen.

96 Candrian S. 322, Imboden S. 289, Cagianut S. 26

97 Vgl. Bericht der Finanzdirektion Zürich S. 23

98 Haller/Biel S. 41

Darüber hinaus sprechen auch administrative und verwaltungs-ökonomische Überlegungen gegen eine Individualbesteuerung (vgl. Kap. II 1.4.4.).

1.4.3. Die Würdigung der verschiedenen Möglichkeiten der Zusammenveranlagung der Ehegatten

1.4.3.1. Splitting

Die Einkommen des Ehemannes und der Ehefrau werden nach dem Splittingverfahren zusammengerechnet. Das Gesamteinkommen der Ehegatten wird halbiert und die je für das halbe Einkommen ermittelten Steuerbeträge werden addiert⁹⁹. Das Splitting geht davon aus, dass die Ehegatten zwei alleinstehenden Personen gleichzustellen sind, die je über das halbe Gesamteinkommen der Ehegatten verfügen können, und dass die Kosten für den Haushalt von zwei verheirateten Personen gleich hoch sind wie diejenigen von zwei alleinstehenden Personen. Das Splitting ignoriert jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Ehepaares, denn nach dem Splitting wäre diese Leistungsfähigkeit nur 50% gegenüber alleinstehenden Personen wegen der fälschlichen Annahme, dass sich die Kosten bei zwei im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen auch verdoppeln. "Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist nicht nur eine von den Einkünften abhängige Grösse; sie wird beeinflusst durch den objektivierten Konsumbedarf der Personen, die aus dessen Einkünften leben müssen"¹⁰⁰. Durch das Zusammenwirken der Ehegatten im gemeinsamen Haushalt wird nicht nur eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erreicht – sie sei um etwa 25% höher als diejenige von zwei ledigen Personen mit gleichem Gesamteinkommen –¹⁰¹, sondern durch die "Gemeinsamkeit" wird auch eine Kostenminderung herbeigeführt. Dadurch wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten erhöht. Anhand der Konsumeinheiten-Skala¹⁰² ergibt sich somit eine Minderung von 30%. Eine

99 Finanzdirektion Zürich Bericht S. 27, Zuppinger Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 324, Cagianut S. 44, Weidmann StR 13 S. 65

100 Finanzdirektion Zürich Bericht S. 25

101 Candrian S. 306

102 Siehe Kap. II 1.4.

Gleichstellung von Ehegatten mit ledigen Personen, wie es das "reine" Splitting vorsieht, wird den wirtschaftlichen Tatsachen nicht gerecht.

Eine gewisse Differenzierung zwischen ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen, wie sie de lege lata durch Sozialabzüge gewährt wird, wird beim Splitting durch die Brechung der Progression erreicht. Die Einräumung von Sozialabzügen widerspräche der Dogmatik des Splitting, weil diese dem Prinzip der Gleichstellung von verheirateten und ledigen Steuerpflichtigen widersprechen würde. Da aber beim Splitting die unteren Einkommen, bei denen eine Entlastung am dringendsten ist, am meisten belastet werden, während die hohen Einkommen zufolge der Progressionsbrechung zu weitgehend entlastet werden, müsste man, um eine tragbare Steuergerechtigkeit zu erreichen, diese Methode der Besteuerung mit Sozialabzügen kombinieren¹⁰³.

Vom fiskalischen Standpunkt aus betrachtet würde das Splitting zu grossen Einbussen an Steuereinnahmen führen, wogegen nur mit einer massiven Erhöhung der Steuersätze entgegengewirkt werden könnte. Aus politischer Sicht wäre das höchst unklug, "da dabei vor allem der Alleinstehende in unverhältnismässiger Weise auf allen Einkommensstufen mit einer erheblichen Mehrbelastung zu rechnen hätte"¹⁰⁴.

Die kantonalen Expertenkommissionen errechneten für Zürich im Jahre 1972 mit einem Steuerausfall von ca. 63 Mio Franken¹⁰⁵, diejenigen von Basel-Stadt mit ca. 109 Mio Franken¹⁰⁶.

Ein weiterer Punkt ist die Problematik der Einführung des Splittings in einzelnen Kantonen. Das würde dazu führen, dass sich die Familien in Kantonen mit Splitting niederlassen würden, während ledige diejenigen mit einer

103 Vgl. H. J. Kundert zum Problem Splitting-Teilsplitting S. 41 ff., Reize S. 160 ff.

104 Bericht der Expertenkommission für die Revision des Basler Steuergesetzes, Basel, S. 70

105 Bericht der Finanzdirektion Zürich S. 31

106 Bericht der Expertenkommission für die Revision BS-StG S. 72

traditionellen Besteuerung vorziehen würden. Eine sinnvolle Einführung wäre somit nur auf gesamtschweizerischer Ebene praktikabel.

1.4.3.1.1. Auswirkungen des Vollsplittings

Wie bereits ausgeführt, und die folgenden Tabellen zeigen, würden beim Vollsplitting die verheirateten Steuerpflichtigen gegenüber den alleinstehenden Personen und die hohen Einkommen zufolge der Progressionsbrechung zu weitgehend entlastet.

Steuerbelastung bei Vollsplitting (Expertenkommission für die Revision des BS StG) Stand Januar 1975

Alleinstehende (Tabelle 1)

Bruttoeinkommen in 1000 Fr.	Steuerbetrag nach geltendem Recht (Abzug Fr. 700.-)	Splitting (ohne Abzug)	Mehrbelastung	
			Fr.	%
5	52	80	28	54
10	294	350	56	19
15	707	770	63	9
20	1256	1340	84	6,5
25	1955	2060	105	5,5
30	2761	2880	119	4,5
40	4949	5110	161	3,5
50	7571	7760	189	2,5
60	10364	10560	196	1,9
70	13117	13310	193	1,5
80	15821	16010	189	1
90	16521	18710	189	1
100	21221	21410	189	1
120	26246	26400	154	0,5
200	43846	44000	154	0,5
250	54846	55000	154	0,5

Verheiratete (Tabelle 2)

Bruttoein- kommen in 1 000 Fr.	Steuerbetrag nach geltendem Recht (Abzug Fr. 1 700.-)	Splitting (ohne Abzug)	Entlastung bzw. Mehrbelastung	
			Fr.	%
5			0	0
10	214	40	- 174.-	- 81,5
15	600	325	- 275.-	- 46
20	1136	660	- 476.-	- 42
25	1805	1040	- 765.-	- 42,5
30	2591	1540	- 1051.-	- 40,5
40	4719	2680	- 2039.-	- 43
50	7031	4120	- 2911.-	- 41,5
60	10084	5760	- 4324.-	- 43
70	12842	7960	- 4883.-	- 38
80	15551	10220	- 5331.-	- 34,5
90	18251	12820	- 5431.-	- 30
100	20951	15520	- 5431.-	- 26
120	26026	21120	- 4906.-	- 19
200	43626	42820	- 806.-	- 2
250	54626	55000	+ 374.-	+ 0,5

Vergleich alleinstehend zu verheiratet bei Splitting ohne Abzug (Tabelle 3)

Bruttoein- kommen in 1 000 Fr.	Steuerbetrag		Steuer des Verheirateten in % der Steuer des Alleinstehenden	Entlastung des Verheirateten in % gegenüber des Alleinstehenden
	allein- stehend	ver- heiratet		
5	80	-	0	100
10	350	40	11	89
15	770	325	42	58
20	1340	660	49	51
25	2060	1040	50	50
30	2880	1540	53	47
40	5110	2680	52	48
50	7760	4120	53	47
60	10560	5760	54	46
70	13310	7960	59	41
80	16010	10220	63	37
90	18710	12820	68	32
100	21410	15520	72	28
120	26400	21120	80	20
200	44000	42820	97	3
250	55000	55000	0	0

Tabelle 1 des Arbeitsausschusses für Familienbesteuerung für den Kanton
Zürich. Stand 1972

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Splitting (ohne Abzug)	Entlastung bzw. Mehrbelastung	
	Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Verheiratet (Ab- zug Fr. 4.600.-)		Fr.	%
5.000	58	8	110	+ 102	+1.275
10.000	240	151	270	+ 119	+ 79
15.000	501	380	470	+ 90	+ 24
20.000	817	669	720	+ 51	+ 8
25.000	1.188	1.013	990	- 23	- 2
30.000	1.588	1.412	1.290	- 122	- 9
35.000	2.024	1.826	1.620	- 206	- 11
40.000	2.474	2.276	1.970	- 306	- 13
45.000	2.924	2.726	2.360	- 366	- 13
50.000	3.374	3.176	2.760	- 416	- 13
55.000	3.824	3.626	3.160	- 466	- 13
60.000	4.274	4.076	3.580	- 496	- 12
65.000	4.760	4.540	4.030	- 510	- 11
70.000	5.260	5.040	4.480	- 560	- 11
75.000	5.760	5.540	4.930	- 610	- 11
80.000	6.260	6.040	5.380	- 660	- 11
85.000	6.760	6.540	5.830	- 710	- 11
90.000	7.260	7.040	6.280	- 760	- 11
95.000	7.760	7.540	6.730	- 860	- 11
100.000	8.260	8.040	7.180	- 860	- 11
105.000	8.786	8.544	7.630	- 914	- 11
110.000	9.336	9.094	8.080	-1.014	- 11
115.000	9.886	9.644	8.530	-1.114	- 12
120.000	10.436	10.194	9.000	-1.194	- 12
125.000	10.986	10.744	9.500	-1.244	- 12
130.000	11.536	11.294	10.000	-1.294	- 11
135.000	12.086	11.844	10.500	-1.344	- 11
140.000	12.636	12.394	11.000	-1.394	- 11
145.000	13.186	12.944	11.500	-1.444	- 11
150.000	13.736	13.494	12.000	-1.494	- 11
160.000	14.912	14.648	13.000	-1.648	- 11
180.000	17.312	17.048	15.000	-2.048	- 12
200.000	19.712	19.448	17.000	-2.448	- 13
250.000	24.760	24.540	22.500	-2.040	- 8

Tabelle 2

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Splitting (Abzug je Fr. 2.400.-)	Entlastung	
	Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Verheiratet (Ab- zug Fr. 4.600.-)		Fr.	%
5.000	58	8	4	4	50
10.000	240	151	116	35	23
15.000	501	380	278	102	27
20.000	817	669	480	189	28
25.000	1.188	1.013	730	283	28
30.000	1.588	1.412	1.002	410	29
35.000	2.024	1.826	1.302	524	29
40.000	2.474	2.276	1.634	642	28
45.000	2.924	2.726	1.984	742	27
50.000	3.374	3.176	2.376	800	25
55.000	3.824	3.626	2.776	850	23
60.000	4.274	4.076	3.176	900	22
65.000	4.760	4.540	3.598	942	21
70.000	5.260	5.040	4.048	992	20
75.000	5.760	5.540	4.498	1.042	19
80.000	6.260	6.040	4.948	1.092	18
85.000	6.760	6.540	5.398	1.142	17
90.000	7.260	7.040	5.848	1.192	17
95.000	7.760	7.540	6.298	1.242	16
100.000	8.260	8.040	6.748	1.292	16
105.000	8.786	8.544	7.198	1.346	16
110.000	9.336	9.094	7.648	1.446	16
115.000	9.886	9.644	8.098	1.546	16
120.000	10.436	10.194	8.548	1.646	16
125.000	10.986	10.744	9.020	1.724	16
130.000	11.536	11.294	9.520	1.774	16
135.000	12.086	11.844	10.020	1.824	15
140.000	12.636	12.394	10.520	1.874	15
145.000	13.186	12.944	11.020	1.924	15
150.000	13.736	13.494	11.520	1.974	15
160.000	14.912	14.648	12.520	2.128	15
180.000	17.312	17.048	14.520	2.528	15
200.000	19.712	19.448	16.520	2.928	15
250.000	24.760	24.540	21.972	2.568	10

Tabelle 3

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Splitting (Abzug je Fr. 2.400.-)	Steuer des Verheirate- ten in % der Steuer des Ledigen	Entlastung der Verheirateten in % gegen- über dem Ledigen
5.000	58	4	7	93
10.000	240	116	48	52
15.000	501	278	55	45
20.000	817	480	59	41
25.000	1.188	730	61	39
30.000	1.588	1.002	63	37
35.000	2.024	1.302	64	36
40.000	2.474	1.634	66	34
45.000	2.924	1.984	68	32
50.000	3.374	2.376	70	30
55.000	3.824	2.776	73	27
60.000	4.274	3.176	74	26
65.000	4.760	3.598	76	24
70.000	5.260	4.048	77	23
75.000	5.760	4.498	78	22
80.000	6.260	4.948	79	21
85.000	6.760	5.398	80	20
90.000	7.260	5.848	81	19
95.000	7.760	6.298	81	19
100.000	8.260	6.748	82	18
105.000	8.786	7.198	82	18
110.000	9.336	7.648	82	18
115.000	9.886	8.098	82	18
120.000	10.436	8.548	82	18
125.000	10.986	9.020	82	18
130.000	11.536	9.520	83	17
135.000	12.086	10.020	83	17
140.000	12.636	10.520	83	17
145.000	13.186	11.020	84	16
150.000	13.736	11.520	84	16
160.000	14.912	12.520	84	16
180.000	17.312	14.520	84	16
200.000	19.712	16.520	84	16
250.000	24.760	21.972	89	11

1.4.3.2. Die Besteuerung nach Konsumeinheiten

Die Besteuerung nach Konsumeinheiten geht, wie das Splittingverfahren, von der – unter dem Gesichtspunkt der Verteilungsgerechtigkeit – wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Familiengemeinschaft aus. Die Steuer ist nicht nach der Anzahl der Familienmitglieder, die zum Familiengesamteinkommen beitragen, sondern von der Zahl der konsumierenden Personen, der Gemeinschaft, abhängig. Mit andern Worten, bemisst sich nach dem Einkommensbetrag, der konsummässig auf die Familie abfällt, welche den Lebensunterhalt aus dem gemeinsamen Einkommen bestreiten muss¹⁰⁷.

Candrian schreibt in "Steuerrecht und Familiengemeinschaft" S. 331 dazu: "Dem Familieneinkommen als dem eigentlichen Konsumationsfonds steht, als die Verbrauchsstärke bestimmter Faktor, die Familiengrösse gegenüber. Deshalb kann die Höhe des Familieneinkommens nicht ohne weiteres als Massstab zur Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Familiengemeinschaft dienen. Ihre wirtschaftliche Kraft ergibt sich vielmehr erst aus dem Verhältnis zwischen Einkommen und Familiengrösse."

Die Konsumstärke ist auf Grund des Alters und des Geschlechts verschieden, und deshalb wird sie in eine nach Alter und Geschlecht abgestuften Einheitsskala umgerechnet¹⁰⁸.

Auf Grund der Wiener Konsumeinheitsskala ergeben sich für den Konsumbedarf der in der Familiengemeinschaft lebenden Personen folgende Faktoren:

<u>Personen im Alter von</u>	<u>männlich</u>	<u>weiblich</u>
0 - 3 Jahren	0,1	0,1
4 - 6 "	0,2	0,2
7 - 9 "	0,3	0,3
10 - 12 "	0,4	0,4
13 - 14 "	0,5	0,5
15 - 16 "	0,7	0,6
17 - 18 "	0,9	0,7
19 und mehr Jahren	1,0	0,8

107 Vgl. Bericht der Finanzdirektion des Kt. Zürich S. 31;
Kap. II 1.4.1.

108 Vgl. Schweiz. Statistische Mitteilungen 4 1922, Heft 1, S. 8

Konsumstärke für einen alleinstehenden Mann	1,3
Konsumstärke für eine alleinstehende Frau	1,1
Konsumstärke für ein Ehepaar	1,8

Wie daraus ersichtlich ist, wird das in der Familiengemeinschaft lebende Mädchen ab dem 14. Altersjahr um ca. $1/5$ tiefer eingestuft als ein gleich-alteriger Jüngling und erreicht nie die volle Konsumstärke, während der Mann bei Erreichen des 19. Altersjahres als "Vollperson" betrachtet wird¹⁰⁹.

Daraus ergibt es sich, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer alleinstehenden Durchschnittsperson ($1,3 + 1,1 : 2 = 1,2$) um $1/3$ grösser ist als diejenige eines Ehepaares ohne Kinder. Der massgebliche Steuerfaktor für die Ehegatten im Einkommen wird errechnet, indem das Gesamteinkommen im Verhältnis von 1,2 zu 1,8 reduziert bzw. 1,5 dividiert wird ($1,2 : 1,8 = 1,0 : 1,5$)¹¹⁰. Das steuerbare Einkommen wäre z.B. bei einem Gesamteinkommen der Ehegatten von Fr. 36'000.-- noch Fr. 24'000.--, während bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen das ganze Einkommen, also Fr. 36'000.-- zu besteuern wären¹¹¹. Bei dieser Art von Besteuerung wird angenommen, dass das gesamte Einkommen für Konsumzwecke verwendet wird. Für die unteren Einkommen mag diese Betrachtungsweise bis zu einem gewissen Grad Gültigkeit haben. Bei den höheren Einkommen sinkt, bedingt durch die Fixkosten, der Aufwand im Verhältnis zum Einkommen. Daraus ergibt sich eine systembedingte Benachteiligung der Steuerpflichtigen mit niedrigen Einkünften.

Die heute in der Schweiz allgemein gebräuchliche Wiener-Konsumentenskala nimmt für Kleinkinder einen sehr kleinen Konsumentenfaktor an. Auf Grund neuer Statistiken verursachen Kleinkinder aber bedeutend höhere Kosten als darin impliziert wird¹¹². Des weiteren ist die unterschiedliche Faktorisierung von Knaben und Mädchen nicht mehr zu rechtfertigen, da nach den heutigen Erfahrungen der Kostenaufwand für beide Geschlechter ungefähr gleich

109 Vgl. Candrian S. 332, Reize S. 169

110 Cagianut S. 49, Marti ASA 41 S. 550, Candrian S. 334, Reize S. 172

111 Vgl. Tabelle

112 Winzeler S. 71

gross ist¹¹³. Die Besteuerung nach Konsumeinheiten berücksichtigt die Wirkungen der Progression nicht, denn sie ist für eine lineare Besteuerung konzipiert. Durch die progressive Steuer wird durch die Umrechnung des Einkommens nicht nur die angestrebte Entlastung um ein Drittel gegenüber dem ledigen Steuerpflichtigen bewirkt, sondern bei den untern Einkommen ergeben sich Mehrbelastungen, wogegen die höheren Einkommen erheblich entlastet werden¹¹⁴. Aus politischen wie auch aus sozialen Gründen wäre es höchst unklug, ein derartiges Gefälle der Steuerbelastungen von den niederen zu den höheren Einkommen herzustellen. Bei progressiven Steuertarifen, wie sie im WstB und in den kantonalen Steuergesetzen anzutreffen sind, ist die Besteuerung nach Konsumeinheiten nicht zu vertreten.

Vom fiskalischen Standpunkt fallen die gleichen Betrachtungen wie beim Splitting in Betracht, und es wäre ebenfalls mit erheblichen Steuerausfällen zu rechnen¹¹⁵. Die kantonalen Expertenkommissionen errechneten für Zürich nach den bestehenden Ansätzen einen Ausfall von 67 Mio Franken¹¹⁶, diejenige von Basel-Stadt von 80-100 Mio Franken¹¹⁷.

1.4.3.2.1. Auswirkungen der Besteuerung nach Konsumeinheiten

Wie bereits ausgeführt, und die folgenden Tabellen zeigen, werden bei der Besteuerung nach Konsumeinheiten – gleich wie beim Vollsplitting – die verheirateten Steuerpflichtigen gegenüber den alleinstehenden, und die hohen Einkommen zu weitgehend entlastet.

113 Winzeler S. 73

114 Bericht der Finanzdirektion Zürich S. 37, Cagianut S. 49, Reize S. 173

115 Bericht der Finanzdirektion ZH S. 37

116 Bericht der Expertenkommission für die Revision des BS StG S. 77

117 Bericht der Expertenkommission für die Revision des BS StG im Januar 1975 S. 77

Belastungsvergleich bei Besteuerung nach Konsumeinheiten (Tabelle 1)
(Expertenkommission für die Revision des BS StG) Stand Januar 1975

Bruttoein- kommen in 1000 Fr.	alleinstehend	geltendes Recht verheiratet ohne Kinder (Abzug Fr. 700.-) (Abzug Fr. 1700.-)	Besteuerung nach Konsumeinheiten (keine Abzüge)		
			alleinstehend	mit 1 Kind	mit 2 Kinder
			(Faktor 1,2)	(Faktor 1,8)	(Faktor 2,2)
5	52	-	54	-	-
10	294	214	283	85	-
15	707	600	660	388	263
20	1256	1136	1140	733	577
25	1955	1805	1745	1178	931
30	2761	2591	2472	1710	1390
40	4949	4719	4332	2969	2457
50	7571	7031	6642	4498	3784
60	10364	10084	9312	6497	5321
70	13117	12842	12108	8721	7211
80	15821	15551	14865	11268	9402
90	18521	18251	17592	13968	11759
100	21221	20951	20289	16757	14352
120	26246	26026	25692	22297	19860
200	43846	43626	44000	43727	41701
250	54846	54626	55000	55000	54859

Belastungsvergleich bei Besteuerung nach Konsumeinheiten (Tabelle 2)

Bruttoeinkommen in 1000 Fr.	Steuerentlastung bzw. Mehrbelastung in Fr. gegenüber der geltenden Regelung (Annahme für die Belastung nach geltendem Recht) 1 Kind = Abzug Fr. 1200.-, 2 Kinder = Abzug Fr. 2700.-			
	alleinstehend	verheiratet	mit 1 Kind	mit 2 Kindern
5	+ 2	-	-	-
10	- 11	- 128	- 137	- 53
15	- 47	- 212	- 217	- 222
20	- 116	- 403	- 424	- 391
25	- 210	- 627	- 703	- 638
30	- 289	- 881	- 1006	- 1021
40	- 617	- 1750	- 1986	- 2013
50	- 929	- 2533	- 3193	- 3332
60	- 1052	- 3587	- 4427	- 4737
70	- 1009	- 4121	- 5302	- 5849
80	- 956	- 4283	- 5825	- 6916
90	- 929	- 4283	- 6168	- 7398
100	- 932	- 4194	- 6270	- 7873
120	- 554	- 3729	- 5902	- 7973
200	+ 154	+ 101	- 1661	- 3570
250	+ 154	+ 154	+ 497	- 1074

Belastungsvergleich bei Besteuerung nach Konsumeinheiten (Tabelle 3)

Bruttoeinkommen in 1000 Fr.	Steuerentlastung bzw. Mehrbelastung in ‰ gegenüber der gel- tenden Regelung (Annahme für die Belastung nach geltendem Recht) 1 Kind = Abzug Fr. 1200.-, 2 Kinder = Abzug Fr. 2700.-			
	alleinstehend	verheiratet	mit 1 Kind	mit 2 Kindern
5	+ 4	0	0	0
10	- 4	- 60	-100	-100
15	- 7	- 35	- 45	- 60
20	- 9	- 35	- 42	- 47
25	- 11	- 35	- 43	- 45
30	- 10	- 34	- 42	- 47
40	- 12	- 37	- 45	- 49
50	- 12	- 36	- 46	- 51
60	- 10	- 36	- 45	- 51
70	- 8	- 32	- 42	- 48
80	- 6	- 28	- 38	- 47
90	- 5	- 23	- 34	- 42
100	- 4	- 20	- 30	- 39
120	- 2	- 15	- 23	- 31
200	+ 0,3	+ 0,2	- 4	- 8
250	+ 0,2	+ 0,2	+ 1	- 2

Tabellen des Arbeitsausschusses für Familienbesteuerung für den Kanton
Zürich (Stand 1972)

Tabelle 1

Reineinkommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Besteuerung nach Konsum-einheiten (keine Abzüge)	
	Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Verheiratet (Abzug Fr. 4.600.-)	Ledig	Verheiratet
5.000	58	8	135	79
10.000	240	151	360	199
15.000	501	380	645	360
20.000	817	669	985	543
25.000	1.188	1.013	1.380	747
30.000	1.588	1.412	1.790	985
35.000	2.024	1.826	2.240	1.244
40.000	2.474	2.276	2.690	1.508
45.000	2.924	2.726	3.140	1.790
50.000	3.374	3.176	3.590	2.087
55.000	3.824	3.626	4.040	2.384
60.000	4.274	4.076	4.500	2.690
65.000	4.760	4.540	5.000	2.987
70.000	5.260	5.040	5.500	3.284
75.000	5.760	5.540	6.000	3.590
80.000	6.260	6.040	6.500	3.887
85.000	6.760	6.540	7.000	4.184
90.000	7.260	7.040	7.500	4.500
95.000	7.760	7.540	8.000	4.830
100.000	8.260	8.040	8.500	5.160
105.000	8.786	8.544	9.050	5.500
110.000	9.336	9.094	9.600	5.830
115.000	9.886	9.644	10.150	6.160
120.000	10.436	10.194	10.700	6.500
125.000	10.986	10.744	11.250	6.830
130.000	11.536	11.294	11.800	7.160
135.000	12.086	11.844	12.350	7.500
140.000	12.636	12.394	12.900	7.830
145.000	13.186	12.944	13.450	8.160
150.000	13.736	13.494	14.000	8.500
160.000	14.912	14.648	15.200	9.226
180.000	17.312	17.048	17.600	10.700
200.000	19.712	19.448	20.000	12.163
250.000	24.760	24.540	25.000	15.992

Tabelle 2

Reinein- kommen	Steuerentlastung bzw. Mehrbelastung			
	Ledig		Verheiratet	
	Fr.	%	Fr.	%
5.000	+ 77	+ 132	+ 71	+ 870
10.000	+ 120	+ 50	+ 48	+ 32
15.000	+ 144	+ 29	- 20	- 5
20.000	+ 168	+ 21	- 126	- 19
25.000	+ 192	+ 16	- 266	- 26
30.000	+ 202	+ 13	- 427	- 30
35.000	+ 216	+ 11	- 582	- 32
40.000	+ 216	+ 9	- 768	- 34
45.000	+ 216	+ 7	- 936	- 34
50.000	+ 216	+ 6	- 1.089	- 34
55.000	+ 216	+ 6	- 1.242	- 34
60.000	+ 226	+ 6	- 1.386	- 34
65.000	+ 240	+ 5	- 1.553	- 34
70.000	+ 240	+ 5	- 1.756	- 35
75.000	+ 240	+ 4	- 1.950	- 35
80.000	+ 240	+ 4	- 2.153	- 36
85.000	+ 240	+ 4	- 2.356	- 36
90.000	+ 240	+ 3	- 2.540	- 36
95.000	+ 240	+ 3	- 2.710	- 36
100.000	+ 240	+ 3	- 2.880	- 36
105.000	+ 264	+ 3	- 3.044	- 36
110.000	+ 264	+ 3	- 3.264	- 36
115.000	+ 264	+ 3	- 3.484	- 36
120.000	+ 264	+ 3	- 3.694	- 36
125.000	+ 264	+ 2	- 3.914	- 36
130.000	+ 264	+ 2	- 4.134	- 37
135.000	+ 264	+ 2	- 4.344	- 37
140.000	+ 264	+ 2	- 4.564	- 37
145.000	+ 264	+ 2	- 4.784	- 37
150.000	+ 264	+ 2	- 4.994	- 37
160.000	+ 288	+ 2	- 5.422	- 37
180.000	+ 288	+ 2	- 6.348	- 37
200.000	+ 288	+ 1	- 7.285	- 37
250.000	+ 240	+ 1	- 8.548	- 35

Tabelle 3

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Besteuerung nach Konsumein- heiten	
	Ledig (Abzug Fr. 2. 400.-)	Verheiratet (Ab- zug Fr. 4.600.-)	Ledig (Abzug Fr. 2. 400.-)	Verheiratet (Ab- zug Fr. 2.400.-)
5.000	58	8	58	18
10.000	240	151	240	106
15.000	501	380	501	240
20.000	817	669	817	405
25.000	1.188	1.013	1.188	597
30.000	1.588	1.412	1.588	817
35.000	2.024	1.826	2.024	1.052
40.000	2.474	2.276	2.474	1.316
45.000	2.924	2.726	2.924	1.588
50.000	3.374	3.176	3.374	1.871
55.000	3.824	3.626	3.824	2.168
60.000	4.274	4.076	4.274	2.474
65.000	4.760	4.540	4.760	2.771
70.000	5.260	5.040	5.260	3.068
75.000	5.760	5.540	5.760	3.374
80.000	6.260	6.040	6.260	3.671
85.000	6.760	6.540	6.760	3.968
90.000	7.260	7.040	7.260	4.274
95.000	7.760	7.540	7.760	4.590
100.000	8.260	8.040	8.260	4.920
105.000	8.786	8.544	8.786	5.260
110.000	9.336	9.094	9.336	5.590
115.000	9.886	9.644	9.886	5.920
120.000	10.436	10.194	10.436	6.260
125.000	10.986	10.744	10.986	6.590
130.000	11.536	11.294	11.536	6.920
135.000	12.086	11.844	12.086	7.260
140.000	12.636	12.394	12.636	7.590
145.000	13.186	12.944	13.186	7.920
150.000	13.736	13.494	13.736	8.260
160.000	14.912	14.648	14.912	8.962
180.000	17.312	17.048	17.312	10.436
200.000	19.712	19.448	19.712	11.899
250.000	24.760	24.540	24.760	15.704

Tabelle 4

Reinein- kommen	Steuerentlastung bzw. Mehrbelastung			
	Ledig		Verheiratet	
	Fr.	%	Fr.	%
5.000	-, -	-	+ 10	+ 125
10.000	-, -	-	- 45	- 30
15.000	-, -	-	- 140	- 37
20.000	-, -	-	- 264	- 40
25.000	-, -	-	- 416	- 41
30.000	-, -	-	- 595	- 42
35.000	-, -	-	- 774	- 42
40.000	-, -	-	- 960	- 42
45.000	-, -	-	- 1.138	- 42
50.000	-, -	-	- 1.305	- 41
55.000	-, -	-	- 1.458	- 40
60.000	-, -	-	- 1.602	- 39
65.000	-, -	-	- 1.769	- 39
70.000	-, -	-	- 1.972	- 39
75.000	-, -	-	- 2.166	- 39
80.000	-, -	-	- 2.369	- 39
85.000	-, -	-	- 2.572	- 39
90.000	-, -	-	- 2.766	- 39
95.000	-, -	-	- 2.950	- 39
100.000	-, -	-	- 3.120	- 39
105.000	-, -	-	- 3.284	- 39
110.000	-, -	-	- 3.504	- 39
115.000	-, -	-	- 3.724	- 39
120.000	-, -	-	- 3.934	- 39
125.000	-, -	-	- 4.154	- 39
130.000	-, -	-	- 4.374	- 39
135.000	-, -	-	- 4.584	- 39
140.000	-, -	-	- 4.804	- 39
145.000	-, -	-	- 5.024	- 39
150.000	-, -	-	- 5.234	- 39
160.000	-, -	-	- 5.686	- 39
180.000	-, -	-	- 6.612	- 39
200.000	-, -	-	- 7.549	- 39
250.000	-, -	-	- 8.836	- 36

1.4.3.3. Der Familienquotient

Die Besteuerung nach Familienquotient ist eine Variante der Besteuerung nach Konsumeinheiten, wobei der Konsumbedarf der Ehegatten mit je 1 und des minderjährigen Kindes mit 0,5 in Rechnung gestellt wird¹¹⁸. Der Umrechnung unterliegt – im Gegensatz zur Besteuerung nach Konsumeinheiten – der Steuersatz.

M.E. ist der Einheitsfaktor für minderjährige Kinder von 0,5 zu generell, da die Konsumstärke von Kindern je nach Alter, wie im vorgängigen Kapitel erwähnt, erheblich variiert¹¹⁹. Im Gegensatz dazu kann der Einheitsfaktor 1 für die Ehegatten aufgrund der heutigen Verhältnisse als richtig angesehen werden. Des weiteren kann für Ehepaare mit Kindern auf das vorgängige Kapitel "Die Besteuerung nach Konsumeinheiten" verwiesen werden.

Für Ehepaare ohne Kinder gestaltet sich die Besteuerung nach Familienquotient gleich wie das Splitting. Das Gesamteinkommen der Ehegatten wird durch den Faktor 2 (1 + 1) dividiert; nach dem hälftigen Einkommen wird der Steuersatz ermittelt, der der Steuerberechnung zugrunde zu legen ist.

Beispiel:

Das Reineinkommen des verheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder beläuft sich auf Fr. 100'000.-- (Ehemann Fr. 60'000.--, Ehefrau Fr. 40'000.--).

Die Steuerberechnung sieht wir folgt aus:

Familienquotient	2
für die Steuerberechnung massgebendes Einkommen	Fr. 50'000.--
Steuer gemäss Art. 40 WstB = Fr. 1'460.80 x 2 =	Fr. 2'921.60

Des weiteren kann für Ehepaare ohne Kinder auf das Kapitel 1.4.1. Splitting verwiesen werden.

118 Bericht der Finanzdirektion ZH S. 38, Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 325

119 Winzeler S. 69 ff.

Dieses System der Besteuerung ist heute im französischen Steuerrecht verwirklicht. Der Hauptvorteil liegt in der Minderung der Progression für die Steuer der Ehegatten¹²⁰.

1.4.3.4. Doppeltarif

Die Besteuerung nach Doppeltarif stellt für alleinstehende Steuerpflichtige einerseits und für verheiratete Steuerpflichtige andererseits verschiedene Einkommenssteuertarife auf. Es schafft die Möglichkeit einer verfeinerten Differenzierung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen.

Bis im Jahre 1958 basierte die Wehrsteuer natürlicher Personen auf dem Doppeltarif. Heute wird in den Kantonen BS und Genf die Steuerbelastung für Verheiratete und Alleinstehende nach Massgabe eines Doppeltarifs differenziert, und auch der Kanton Zürich besteuert das Einkommen von verheirateten und alleinstehenden Steuerpflichtigen nach einem gesonderten Tarif¹²¹. Die Vorzüge dieser Methode der Besteuerung sind folgende:

Erstens lässt sich damit jedes Belastungsverhältnis auf jeder Einkommensstufe wunschgemäss festlegen¹²². Dadurch ist der Doppeltarif "ehefreundlich", und das steuerrechtliche Hindernis des Eheabschlusses und im Konkubinat zu leben, fällt damit weg¹²³.

Zweitens können die Steuerausfälle durch die Streichung der nicht mehr angebrachten Sozialabzüge und durch eine angepasste Mehrbelastung der alleinstehenden Steuerpflichtigen ohne Unterhaltspflichten aufgewogen werden. Die Ablehnung der Differenzierung durch Sozialabzüge ergibt sich aus folgender Überlegung, dass sich die Steuerbelastung von Familien mit Unterhaltspflichten und Alleinstehenden ohne Unterhaltspflicht durch einen festen So-

120 Vgl. Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 325, Finanzdirektion des Kantons ZH Bericht S. 38, Marti ASA 41 S. 568

121 StG ZH § 32, StG GE Art. 32, 32A

122 Vgl. Cagianut S. 51, Marti ASA 41 S. 554, Imboden S. 388

123 Bericht der Finanzdirektion des Kantons Zürich S. 44, Reize S. 198

zialabzug nur ungenügend erreichen lässt; denn je höher ein fester Abzug ist, desto undifferenzierter sind seine Auswirkungen.

Trotzdem muss ein gewisser Sozialabzug gewährt werden, damit ein Mindesteinkommen steuerfrei bleibt, und damit die niederste Einkommensklasse, die eine steuerliche Entlastung am dringendsten benötigt, nicht durch den "Doppeltarif" am wenigsten berücksichtigt wird¹²⁴.

Für Höchsteinkommen sollten die Steuersätze beider Tarife wie beim Doppeltarif in den Kantonen Genf und Zürich übereinstimmende Steuersätze aufweisen, damit die Steuerbelastung von einer bestimmten Einkommenshöhe an für den Unterhaltspflichtigen die gleiche ist, wie für den Steuerpflichtigen ohne Unterhaltspflicht.

1.4.3.4.1. Auswirkungen des Doppeltarifs

Wie aus den folgenden Tabellen hervorgeht, wird durch den Doppeltarif vor allem in den unteren und mittleren Einkommensklassen eine adäquate Differenzierung zwischen den ledigen und den verheirateten Steuerpflichtigen erreicht, während bei den höheren und Höchsteinkommen die Tarife sich immer mehr angleichen.

124 Vgl. Kap. II 1.4.4.

Tabellen (Kanton ZH, Stand 1972)

Tabelle 1

Reinein- kommen Fr. 1.000	Steuerbelastung (Abzüge bereits berücksichtigt)		Steuer des Verheira- teten in % der Steuer des Ledigen
	Ledig (Abzug Fr. 3.000.-)	Verheiratet (Abzug Fr. 6.000.-)	
5	120	110	92
10	310	280	90
15	560	500	90
20	860	760	88
25	1210	1060	88
30	1610	1410	88
35	2050	1800	88
40	2500	2200	88
45	2970	2650	89
50	3470	3100	89
60	4480	4050	90
70	5580	5050	90
80	6730	6100	91
90	7930	7200	91
100	9130	8350	91
120	11530	10750	93
140	14080	13300	94
160	16680	15900	95
180	19280	18500	96
200	21880	21100	96
250	28380	27600	97

Tabelle 2

Reinein- kommen	Steuerentlastung bzw. Mehrbelastung gegenüber geltendem Recht			
	Ledig		Verheiratet	
	Fr.	%	Fr.	%
5.000	-	-	-	-
10.000	+ 15	+ 6	+ 5	+ 3
15.000	+ 51	+ 10	-	-
20.000	+ 132	+ 16	- 25	- 4
25.000	+ 247	+ 21	- 65	- 6
30.000	+ 348	+ 22	- 114	- 8
35.000	+ 462	+ 23	- 134	- 7
40.000	+ 562	+ 23	- 184	- 8
45.000	+ 662	+ 23	- 234	- 9
50.000	+ 762	+ 23	- 284	- 9
55.000	+ 862	+ 23	- 290	- 8
60.000	+ 962	+ 23	- 290	- 7
65.000	+ 1.026	+ 22	- 304	- 7
70.000	+ 1.076	+ 20	- 354	- 7
75.000	+ 1.126	+ 20	- 380	- 7
80.000	+ 1.176	+ 19	- 380	- 6
85.000	+ 1.226	+ 18	- 380	- 6
90.000	+ 1.276	+ 18	- 380	- 5
95.000	+ 1.326	+ 17	- 376	- 5
100.000	+ 1.376	+ 17	- 376	- 4
105.000	+ 1.400	+ 16	- 280	- 3
110.000	+ 1.400	+ 15	- 280	- 3
115.000	+ 1.374	+ 14	- 280	- 3
120.000	+ 1.324	+ 13	- 280	- 3
125.000	+ 1.274	+ 12	- 280	- 3
130.000	+ 1.224	+ 11	- 246	- 2
135.000	+ 1.174	+ 10	- 196	- 2
140.000	+ 1.124	+ 9	- 146	- 1
145.000	+ 1.074	+ 8	- 96	- 1
150.000	+ 1.024	+ 7	- 46	-
160.000	+ 848	+ 6	-	-
180.000	+ 448	+ 3	-	-
200.000	+ 48	-	-	-
250.000	-	-	-	-

Tabelle 3

Reinein- kommen	Besteuerung nach Tarifvorschlägen		Steuer des Verhei- rateten in % der Steuer von zwei Ledigen mit je dem halben Einkommen
	Verheiratet (Abzug Fr. 4.600.-)	Zwei Ledige (Ab- züge je Fr. 2.400.-) mit je dem halben Einkommen	
5.000	8	4	200
10.000	156	116	134
15.000	380	288	132
20.000	644	510	126
25.000	948	782	121
30.000	1.298	1.104	118
35.000	1.692	1.476	115
40.000	2.092	1.898	110
45.000	2.492	2.370	105
50.000	2.892	2.870	101
55.000	3.336	3.370	99
60.000	3.786	3.872	98
65.000	4.236	4.422	96
70.000	4.686	4.972	94
75.000	5.160	5.522	93
80.000	5.660	6.072	93
85.000	6.160	6.622	93
90.000	6.660	7.172	93
95.000	7.164	7.722	93
100.000	7.714	8.272	93
105.000	8.264	8.822	94
110.000	8.814	9.372	94
115.000	9.364	9.922	94
120.000	9.914	10.472	95
125.000	10.464	11.022	95
130.000	11.048	11.572	95
135.000	11.648	12.122	96
140.000	12.248	12.672	97
145.000	12.848	13.222	97
150.000	13.448	13.772	98
160.000	14.648	14.872	98
180.000	17.048	17.072	100
200.000	19.448	19.272	101
250.000	24.540	24.520	101

1.4.3.5. Der Prozentabzug von der Steuer

Dem Prozentabzug von der Steuer liegt ein prozentuales Belastungsverhältnis zwischen verheirateten und ledigen Steuerpflichtigen zugrunde. Der Zweck besteht darin, dadurch eine Minderbelastung von Ehepaaren herbeizuführen. Diese Art der Besteuerung ist heute in den Steuergesetzen der Kantone St. Gallen¹²⁵ und Luzern¹²⁶ verwirklicht; der Regierungsrat des Kantons Obwalden hat sich in seiner Botschaft vom 24.1.1978 zum Entwurf des neuen Steuergesetzes ebenfalls für den Prozentabzug von der Steuer ausgesprochen.

Es wird eine Minimal- und eine Maximalgrenze festgelegt. Dadurch werden die unteren Einkommen begünstigt, während von einer gewissen Einkommenshöhe an die Differenzierung der steuerlichen Belastung wegfällt, da bei den höheren Einkommen der Anteil jenes Einkommens sinkt, der für lebensnotwendige Konsumzwecke benötigt wird: "Die Bedeutung der Personenzahl bei der Haushaltsführung nimmt ab, weil die lebensnotwendigen Ausgaben gegenüber dem Resteinkommen immer mehr in den Hintergrund treten"¹²⁷.

Anhand der St. Gallischen Regelung ergibt sich folgendes Beispiel:¹²⁸

"Nimmt man ein Belastungsverhältnis von 80% zu 100% an, so beträgt die Minderbelastung 20%. Die Steuerordnung enthält einen einzigen Tarif, nach dem der geschuldete Steuerbetrag für ein bestimmtes Einkommen ermittelt wird. Ist der Steuerbetrag von einem Ehepaar geschuldet, so wird er um 20% ermässigt." Diese Ermässigung steht allen Ehegatten zu, die über untere und mittlere Einkommen verfügen. Die Begrenzung der Entlastungswirkung im Bereich der oberen Einkommen wird durch die Festsetzung einer maximalen frankenmässigen Entlastung erreicht. Eine frankenmässige Begrenzung für die untersten Einkommensstufen ist ebenfalls nötig, da der prozentuale Abzug zu wenig ins Gewicht fällt, weil der einfache Steuerbe-

125 StG SG Art. 31

126 StG LU §45 Abs. 3

127 Botschaft des Regierungsrates des Kantons Luzern vom 9.4.1974 S. 8

128 Vgl. Cagianut S. 52, Reize S. 178

trag in diesem Einkommensbereich zu gering ist, und eine genügende Entlastung nicht gewährt werden könnte.

Die Höhe der Abzüge variiert zur Zeit von 15-25%¹²⁹. Die Steuerausfälle wurden für das Jahr 1972 für den Kanton Zürich auf 69 Mio Franken¹³⁰, diejenigen für Luzern im Jahre 1974 auf 3,2 Mio Franken¹³¹ errechnet. Das relativ kleine Ausmass dieser Ausfälle wird vor allem durch maximale Begrenzung des Abzuges in einem für den Fiskus erträglichen Rahmen gehalten.

1.4.3.5.1. Auswirkungen des Prozentabzuges von der Steuer

Durch den Prozentabzug von der Steuer wird, wie die folgenden Tabellen zeigen, der verheiratete Steuerpflichtige mit kleinem Einkommen gegenüber dem ledigen bedeutend entlastet, während bei den höheren Einkommen die steuerliche Entlastung abnimmt.

129 OW 15%, SG 20%, LU 25%, SG: Minimalgrenze: Fr. 80.--, Maximalgrenze: Fr. 400.--

130 Bericht der Finanzdirektion ZH S. 48

131 Botschaft des Regierungsrates des Kantons LU vom 27.2.1978 S. 18

Tabellen des Arbeitsausschusses für Familienbesteuerung für den Kanton
Zürich, Stand 1972

Tabelle 1

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Minderbelastung des Verheirateten	
	Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Verheiratet (25% weniger Steuer als Ledige, im Min. Fr. 100.-, im Max. Fr. 1.500.-)	Fr.	%
5.000	58	-	58	-
10.000	240	140	100	42
15.000	501	375	126	25
20.000	817	613	204	25
25.000	1.188	891	297	25
30.000	1.588	1.191	397	25
35.000	2.024	1.518	506	25
40.000	2.474	1.855	619	25
45.000	2.924	2.193	731	25
50.000	3.374	2.530	844	25
55.000	3.824	2.868	956	25
60.000	4.274	3.205	1.069	25
65.000	4.760	3.570	1.190	25
70.000	5.260	3.945	1.315	25
75.000	5.760	4.320	1.440	25
80.000	6.260	4.760	1.500	24
85.000	6.760	5.260	1.500	22
90.000	7.260	5.760	1.500	21
95.000	7.760	6.260	1.500	19
100.000	8.260	6.760	1.500	18
105.000	8.786	7.286	1.500	17
110.000	9.336	7.836	1.500	16
115.000	9.886	8.386	1.500	15
120.000	10.436	8.936	1.500	14
125.000	10.986	9.486	1.500	14
130.000	11.536	10.036	1.500	13
135.000	12.086	10.586	1.500	12
140.000	12.636	11.136	1.500	12
145.000	13.186	11.686	1.500	11
150.000	13.736	12.236	1.500	11
160.000	14.912	13.412	1.500	10
180.000	17.312	15.812	1.500	9
200.000	19.712	18.212	1.500	8
250.000	24.760	23.260	1.500	6

Tabelle 2

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Tarif		Entlastung	
	Verheiratet (Abzug Fr. 4.600.-)	Verheiratet	Fr.	%
5.000	8	-	8	-
10.000	151	140	11	7
15.000	380	375	5	1
20.000	669	613	56	8
25.000	1.013	891	122	12
30.000	1.412	1.191	221	16
35.000	1.826	1.518	308	17
40.000	2.276	1.855	421	18
45.000	2.726	2.193	533	20
50.000	3.176	2.530	646	20
55.000	3.626	2.868	758	21
60.000	4.076	3.205	871	21
65.000	4.540	3.570	970	21
70.000	5.040	3.945	1.095	22
75.000	5.540	4.320	1.220	22
80.000	6.040	4.760	1.280	21
85.000	6.540	5.260	1.280	20
90.000	7.040	5.760	1.280	18
95.000	7.540	6.260	1.280	17
100.000	8.040	6.740	1.280	16
105.000	8.544	7.286	1.258	15
110.000	9.094	7.836	1.258	14
115.000	9.644	8.386	1.258	13
120.000	10.194	8.936	1.258	12
125.000	10.744	9.486	1.258	12
130.000	11.294	10.036	1.258	11
135.000	11.844	10.586	1.258	11
140.000	12.394	11.136	1.258	10
145.000	12.944	11.686	1.258	10
150.000	13.494	12.236	1.258	9
160.000	14.648	13.412	1.236	8
180.000	17.048	15.812	1.236	7
200.000	19.448	18.212	1.236	6
250.000	24.540	23.260	1.280	5

Tabelle 3

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Tarif		
	Verheiratet (Steuer bei Pro- zentabzug wie S. 49)	Zwei Ledige (Ab- züge je Fr. 2.400.-) mit je dem halben Einkommen	Steuer des Verhei- rateten in % der Steuer von zwei Ledigen mit je dem halben Einkommen
5.000	-	4	-
10.000	140	116	121
15.000	375	278	135
20.000	613	480	128
25.000	891	730	122
30.000	1.191	1.002	119
35.000	1.518	1.302	117
40.000	1.855	1.634	114
45.000	2.193	1.984	111
50.000	2.530	2.376	106
55.000	2.868	2.776	103
60.000	3.205	3.176	101
65.000	3.570	3.598	99
70.000	3.945	4.048	97
75.000	4.320	4.498	96
80.000	4.760	4.948	96
85.000	5.260	5.398	97
90.000	5.760	5.848	98
95.000	6.260	6.298	99
100.000	6.760	6.748	100
105.000	7.286	7.198	101
110.000	7.836	7.648	102
115.000	8.386	8.098	104
120.000	8.936	8.548	105
125.000	9.486	9.020	105
130.000	10.036	9.520	105
135.000	10.586	10.020	106
140.000	11.136	10.520	106
145.000	11.686	11.020	106
150.000	12.236	11.520	106
160.000	13.412	12.520	107
180.000	15.812	14.520	109
200.000	18.212	16.520	110
250.000	23.260	21.972	106

1.4.3.6. Der Prozentabzug vom Einkommen

Der Prozentabzug vom Einkommen ist verfahrensmässig gleich wie der Prozentabzug von der Steuer, mit dem einzigen Unterschied, dass das Einkommen die Basis für die Berechnung des Abzuges bildet¹³².

Wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich ist, lassen sich ungefähr die gleichen Entlastungen wie beim Prozentabzug von der Steuer erreichen. Wie bei dem Prozentabzug von der Steuer lässt sich die Steuerbelastung mit dem Prozentabzug vom Einkommen von den verheirateten und ledigen Steuerpflichtigen sachgerecht differenzieren. Vom fiskalischen Standpunkt aus ist die Höhe der Ausfälle ungefähr gleich gross¹³³. Dessen Auswirkungen sind aus den folgenden Tabellen, die aus dem Bericht der Finanzdirektion des Kantons Zürich entnommen sind, ersichtlich.

132 Vgl. vorgängiges Kapitel

133 Bericht der Finanzdirektion des Kanton Zürich S. 52, Reize S. 179

Tabelle 1 (Stand 1972)

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Minderbelastung des Verheirateten	
	Ledig (Abzug Fr. 2.400.-)	Verheiratet (Abzug 25% des Reineinkommens, im Min. Fr. 5.000.-, im Max. Fr. 14.000.-)	Fr.	%
5.000	58	-	58	-
10.000	240	135	105	44
15.000	501	360	141	28
20.000	817	645	172	21
25.000	1.188	894	294	25
30.000	1.588	1.180	408	26
35.000	2.024	1.476	548	27
40.000	2.474	1.790	684	28
45.000	2.924	2.123	801	27
50.000	3.374	2.465	909	27
55.000	3.824	2.798	1.026	27
60.000	4.274	3.140	1.134	27
65.000	4.760	3.590	1.170	25
70.000	5.260	4.040	1.220	23
75.000	5.760	4.500	1.260	22
80.000	6.260	5.000	1.260	20
85.000	6.760	5.500	1.260	18
90.000	7.260	6.000	1.260	17
95.000	7.760	6.500	1.260	16
100.000	8.260	7.000	1.260	15
105.000	8.786	7.500	1.286	15
110.000	9.336	8.000	1.336	14
115.000	9.886	8.500	1.386	14
120.000	10.436	9.050	1.386	13
125.000	10.986	9.600	1.386	13
130.000	11.536	10.150	1.386	12
135.000	12.086	10.700	1.386	11
140.000	12.636	11.250	1.386	11
145.000	13.186	11.800	1.386	11
150.000	13.736	12.350	1.386	10
160.000	14.912	13.450	1.462	10
180.000	17.312	15.800	1.512	9
200.000	19.712	18.200	1.512	8
250.000	24.700	23.500	1.260	8

Tabelle 2

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Recht		Entlastung	
	Verheiratet (Abzug Fr. 4.600.-)	Verheiratet	Fr.	%
5.000	8	-	8	-
10.000	151	135	16	11
15.000	380	360	20	5
20.000	669	645	24	4
25.000	1.013	894	119	12
30.000	1.412	1.180	232	16
35.000	1.826	1.476	350	19
40.000	2.276	1.790	486	21
45.000	2.726	2.123	603	22
50.000	3.176	2.465	711	22
55.000	3.626	2.798	828	23
60.000	4.076	3.140	936	23
65.000	4.540	3.590	950	21
70.000	5.040	4.040	1.000	20
75.000	5.540	4.500	1.040	19
80.000	6.040	5.000	1.040	17
85.000	6.540	5.500	1.040	16
90.000	7.040	6.000	1.040	15
95.000	7.540	6.500	1.040	14
100.000	8.040	7.000	1.040	13
105.000	8.544	7.500	1.044	12
110.000	9.094	8.000	1.094	12
115.000	9.644	8.500	1.144	12
120.000	10.194	9.050	1.144	11
125.000	10.744	9.600	1.144	11
130.000	11.294	10.150	1.144	10
135.000	11.844	10.700	1.144	10
140.000	12.394	11.250	1.144	9
145.000	12.944	11.800	1.144	9
150.000	13.494	12.350	1.144	8
160.000	14.648	13.450	1.198	8
180.000	17.048	15.800	1.248	7
200.000	19.448	18.200	1.248	6
250.000	24.540	23.500	1.040	4

Tabelle 3

Reinein- kommen	Einfache Staatssteuer nach geltendem Tarif		
	Verheiratet	Zwei Ledige (Ab- zug je Fr. 2.400.-) mit je dem halben Einkommen	Steuer des Verhei- rateten in % der Steuer von zwei Ledigen mit je dem halben Einkommen
5.000	-	4	-
10.000	135	116	116
15.000	360	278	129
20.000	645	480	134
25.000	894	730	122
30.000	1.180	1.002	118
35.000	1.476	1.302	113
40.000	1.790	1.634	110
45.000	2.123	1.984	107
50.000	2.465	2.376	104
55.000	1.798	2.776	101
60.000	3.140	3.176	99
65.000	3.590	3.598	100
70.000	4.040	4.048	100
75.000	4.500	4.498	100
80.000	5.000	4.948	101
85.000	5.500	5.398	102
90.000	6.000	5.848	103
95.000	6.500	6.298	103
100.000	7.000	6.748	104
105.000	7.500	7.198	104
110.000	8.000	7.648	105
115.000	8.500	8.098	105
120.000	9.050	8.548	106
125.000	9.600	9.020	106
130.000	10.150	9.520	107
135.000	10.700	10.020	107
140.000	11.250	10.520	107
145.000	11.800	11.020	107
150.000	12.350	11.520	107
160.000	13.450	12.520	107
180.000	15.800	14.520	109
200.000	18.200	16.520	110
250.000	23.500	21.972	107

1.4.3.7. Fester Abzug vom Einkommen

Die Differenzierung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zwischen verheirateten und ledigen Steuerpflichtigen wird heute im Wehrsteuerbeschluss und den meisten kantonalen Gesetzen durch einen festen Abzug vom Steuerbetrag bewirkt¹³⁴. Die Methode hat einenteils den Vorteil der Einfachheit und Uebersichtlichkeit, andernteils wirkt er umso undifferenzierter, je höher er angesetzt wird¹³⁵. Von einer ausgewogenen Belastungsdifferenzierung nach Einkommensstufen kann hier aber nicht gesprochen werden. Der Arbeitsausschuss für Familienbesteuerung der Finanzdirektion Zürich hält auf S. 45 dazu folgendes fest: "Die undifferenzierte Wirkung manifestiert sich einmal darin, dass die unteren Einkommen (bis Fr. 30'000.--) über Gebühr entlastet werden, während die Entlastung für mittlere und höhere Einkommen zu wenig weit geht. Auch wenn für hohe Einkommen verheirateter Steuerpflichtiger soziale Rücksichten einer wesentlichen Minderung der allgemeinen, als angemessen bezeichneten Entlastung von rund 30% nicht entgegenstehen, so gebietet der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass sie jedenfalls auch für mittlere und höhere Einkommen (bis gegen Fr. 100'000.--) wesentlich stärker sein sollte, als dies heute der Fall ist ...".

Abschliessend kann gesagt werden, dass man sich heute in der Literatur, wie auch in den meisten politischen Gremien einig ist, dass die Differenzierung der Steuerbelastung von verheirateten und ledigen Steuerpflichtigen durch einen festen Abzug vom Einkommen keine adäquate und sachgerechte Lösung bringt¹³⁶.

134 Vgl. Cagianut S. 41, Reize S. 125

135 Bericht der Finanzdirektion Zürich S. 45, Zuppinger StR S. 307, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 326/327, de Rougemont StR 18 S. 23, Imboden S. 387, Weidmann StR 13 S. 63, Reize S. 126, Reimann ASA 38 S. 69

136 Vgl. Kapitel I 1.1.3.1.

Tabelle der Kantone mit festem Abzug für Verheiratete

(Stand 1. Januar 1979)

Uri	2'000	
Schwyz	3'000	
Obwalden	2'500	
Nidwalden	2'000	
	3'000	bei Invalidität oder Tod des haus- haltführenden Ehegatten, falls zur Betreuung der Kinder Haushalt- hilfe erforderlich
Zug	5'300	
Solothurn	4'880	
Schaffhausen	3'800	bis 31.12.78
	5'000	ab 1. 1.79
Aargau	2'000	
	2'400	Alleinstehende mit Kind, falls Hauspersonal erforderlich
Genf	2'750	déduction pour mariage
Neuenburg	3'400	
Wallis	1'000	
Waadt	1'500	
Tessin	1'500	
Thurgau	4'400	
Graubünden	1'800	
Appenzell AR	2'200	Verheiratete
	1'300	Alleinstehende mit Kind
	2'200	Alleinstehende mit Kind, falls Hauspersonal erforderlich
Appenzell IR	3'500	
Basel-Landschaft	1'000	
Basel-Stadt		reduzierter Tarif für Unterhaltspflichtige
Freiburg	2'300	
Glarus	5'000	bis 31.12.78
	5'500	ab 1. 1.79
Luzern		Steuerrabatt für Verheiratete 20% + 800, falls Hauspersonal erforderlich
	1'700	Alleinstehende mit Kind
	2'500	Alleinstehende mit Kind, falls Hauspersonal erforderlich

1.4.4. Vorschläge für eine bessere Differenzierung der Steuerlasten

1.4.4.1. Ausgangslage

Von den in Kapitel II 1.4.2. dargestellten Möglichkeiten der Ehegattenbesteuerung betrachte ich den Doppeltarif auf Grund der obenerwähnten Tatsachen als das beste System, um eine gerechte Differenzierung der Steuerlast von ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen zu erreichen.

Der augenfälligste Vorteil ist, dass der Doppeltarif weder eindeutig individuell noch gemeinschaftsorientiert ist. Durch die verschiedenen Steueransätze ist es möglich, den Steuerpflichtigen, sei er ledig oder verheiratet, nach seiner Leistungsfähigkeit "gerechter" zu belasten, als bei einem "kombinierten" System. Imboden¹³⁷ hat schon 1945 die Forderung aufgestellt, "dass sich eine gerechte und nicht von einem mathematischen Schematismus beeinträchtigte Anpassung an die soziale Leistungsfähigkeit nur erreichen lässt, wenn ... für die verschiedenen Kategorien von Steuerzahlern - Ledige, Verheiratete, event. auch Verheiratete mit Kindern - verschiedene Steuertarife aufgestellt werden. Nur so kann trotz stärkerer Progression eine hinreichende Berücksichtigung der Soziallasten erfolgen."

Weitere wichtige Vorteile des Doppeltarifes sind m.E. die Einfachheit und Ausbaufähigkeit.

Die Einfachheit zeigt sich im Gegensatz zu den andern zur Verfügung stehenden Möglichkeiten, welche die Differenzierung der verschiedenen Steuerpflichtigen durch mehr oder weniger komplizierte mathematische Formeln herbeizuführen versuchen, durch die scharfe und eindeutige Trennung der verschiedenen Tarife. Dies ist auch aus der Sicht des Steuerpflichtigen ein grosser Vorteil, da es ihm als Laien die Möglichkeit bietet, seine Steueranlagung besser zu begreifen und zu verstehen.

Die Ausbaufähigkeit zeigt sich darin, dass durch die Trennung der Tarife nach der verschiedenen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflich-

137 Vgl. S. 388

tigen - in den aktuellen schweizerischen Steuergesetzen wird bis heute ja nur zwischen ledigen und verheirateten Personen unterschieden - dem Gesetzgeber die Möglichkeit offen bleibt, ohne das System der Besteuerung grundsätzlich ändern zu müssen, im Prinzip unbeschränkt weitere Tarife zu kreieren.

1.4.4.2. Möglichkeiten der Erweiterung

In den Kantonen (ZH, GE, BS), in denen heute die Besteuerung nach verschiedenen Tarifen erfolgt, wurde nur eine Differenzierung zwischen den ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen vorgenommen. Es tut heute jedoch Not, um dem Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, und um so einer gerechteren Belastungsrelation einiges näher zu kommen, sich die Frage zu stellen, ob eine verschiedene Tarifierung von ledigen und verheirateten Personen wirklich genügt oder ob eine Differenzierung der Steuerbelastung von weiteren Personenkreisen sich aufdrängt.

Dabei stellen sich grundsätzlich einmal die Fragen, ob eine weitere Differenzierung überhaupt wünschenswert sei oder ob die Unterschiede der Steuerlasten der verschiedenen Gruppen (auf Grund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) so klein sind, damit sie vernachlässigt werden können, um so einer Haarspalterei ad absurdum zu entgehen.

Eine zweite wichtige Frage ist, ob eine weitere Differenzierung überhaupt realisierbar ist, mit anderen Worten "kann der Verwaltungsapparat in vernünftigen Grenzen gehalten werden?".

Die erste Frage ist m.E. auf jeden Fall zu bejahen. Erfolgt die Besteuerung auf Grund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, so können die Steuerlasten nur gerecht verteilt werden, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen dabei auch berücksichtigt wird.

Die zweite Frage ist hauptsächlich politischer Natur. Der Steuerrechtswissenschaft obliegt es aber, dem Gesetzgeber diejenigen Möglichkeiten der Besteuerung vorzuschlagen, welche mit einem minimalen verwaltungstechnischen Aufwand verbunden sind, um so zu verhindern, dass die Verwaltungskosten die steuerlichen Begünstigungen wieder auffressen, d.h. dass die Steuerlasten erhöht werden müssen, um die grössere Verwaltung zu bezahlen, wie das z.B. bei der Einzelveranlagung¹³⁸ nötig wäre. Im Bezug auf eine eventuelle Erweiterung des Systems des Doppeltarifs wäre eine Aufblähung der Verwaltung sicher nicht angebracht, da die Gesamtzahl der zu erfassenden Steuerpflichtigen gleich bleibt.

1.4.4.3. Spezialtarif für 1 Kind

Die Frage nach einer weiteren Differenzierung drängt sich vor allem beim Vergleich von Verheirateten ohne Kinder und Verheirateten mit Kindern auf. Gemäss der Wiener-Konsumeinheitsskala schwankt die Konsumstärke eines Knaben zwischen 0,1-1,0 und diejenige eines Mädchens von 0,1-0,8 Einheiten. Diese Grösse wird einerseits durch das Geschlecht, andererseits durch das Alter beeinflusst.

Zuppinger¹³⁹ hat als Durchschnittswert für den Knaben 0,43 Einheiten und für das Mädchen 0,38 Einheiten berechnet. Das ergibt eine durchschnittliche Konsumstärke von 0,4.

Vergleicht man nun die Konsumstärke eines Ehepaars ohne Kinder mit derjenigen des Ehepaares mit einem Kind, so ergibt dies ein Verhältnis von 1,8 : 2,2. Auf Grund dieser Mehrbelastung des Verheirateten mit einem Kind gegenüber demjenigen ohne Kind sollte die Steuerentlastung je nach Einkommenshöhe zwischen 20-25% liegen. Dabei ist zu beachten, dass die unteren Einkommen mehr entlastet werden, während bei den höheren Ein-

138 Vgl. Vorschlag von Haller/Biel S. 41, Reize S. 107, Nägeli S. 224 (Betrachtungsweise)

139 Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 322

kommen eine Entlastung aus fiskalischen¹⁴⁰ wie auch aus sozialpolitischen Gründen kaum realisierbar wäre.

"Während bei kleinen bis mittleren Einkommen der entsprechend der Kopfzahl der Familienangehörigen wachsende Anteil der Ausgaben für Güter des lebensnotwendigen Bedarfs den grössten Anteil an den Gesamtausgaben ausmacht und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit fast exakt gemäss der Personenzahl, deren Bedürfnisse aus einem Einkommen befriedigt werden müssen, zu ermitteln ist, nimmt mit ansteigendem Einkommen die Bedeutung der Personenzahl bei der Haushaltsführung ab, weil die lebensnotwendigen Ausgaben einen geringeren Bruchteil der Verbrauchsausgaben ausmachen, das Resteinkommen jedoch Verwendungszwecken zugeführt wird, die nicht unmittelbar mit der Personenzahl der Familie im Zusammenhang stehen"¹⁴¹.

Auf Grund des oben Gesagten ist grundsätzlich ein gesonderter Tarif, um der erhöhten Konsumstärke des Verheirateten mit Kind in einer gerechten Art und Weise Rechnung zu tragen, zu befürworten und anzustreben. Dabei muss jedoch noch folgendes beachtet werden: Die Annahme einer mittleren Konsumstärke für ein Kind von 0,4 Einheiten ist ausgesprochen generell und deshalb auch undifferenziert. Dies trifft vor allem für Jugendliche zu, die sich in einer Ausbildung (Gymnasium, Studium etc.) befinden. Gemäss der Wiener-Konsumeinheitsskala liegt die Konsumstärke bei Knaben im Alter von 15-19 zwischen 0,7-1,0 Einheiten, diejenige der Mädchen zwischen 0,6-0,8. Für einen Jugendlichen im Studium ist Zuppinger¹⁴² der Ansicht, dass in diesem Fall eine Konsumstärke von 0,9 begründet ist. Dieser Mehrbelastung lässt sich aber m.E. am besten durch einen festen Abzug (z.B. Ausbildungsabzug) Rechnung tragen, da es sich bei diesen Kosten um eine rechnerisch feststellbare Grösse handelt.

140 Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 323

141 Kullmer S. 79

142 Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 322

Eine weitere Zulassung von festen Abzügen (z. B. den Kinderabzug) wäre jedoch m. E. beim Einzelkind nicht mehr am Platz, da alle normalen Aufwendungen durch den gesonderten Tarif bereits berücksichtigt werden.

Abschliessend muss gesagt werden, dass dieser dritte Tarif nicht nur für Verheiratete mit Kind, sondern auch für ledige Personen mit einem Kind Geltung haben müsste.

1.4.4.4. Berücksichtigung weiterer Kinder durch feste Abzüge

Bei mehreren Kindern erhöht sich die Mehrbelastung um je 0,4 Einheiten. Der Konsumbedarf wächst somit proportional mit der Kinderzahl¹⁴³. Theoretisch stimmt das. Auf Grund der allgemeinen Lebensumstände muss hier eine Einschränkung gemacht werden. Ein zweites oder drittes Kind verursacht weniger Anschaffungskosten von Kleidern und anderen Gebrauchsgegenständen, da in den meisten Fällen die Sachen des ersten wieder Verwendung finden. Da dies jedoch eine ausgesprochen individuelle Grösse ist, ist es für die Steuerbehörde praktisch unmöglich, sie festzustellen.

Im Vergleich zu dem Ehepaar mit einem Kind erhöht sich die Belastung des Familienvaters mit zwei Kindern um 18% ($2,2 : 2,6$) desjenigen mit drei Kindern um 36% ($2,2 : 3,0$). Auf Grund der proportionalen Zunahme der Mehrbelastung des Familienvaters pro Kind ist m. E. für Familien mit mehreren Kindern ein gesonderter Tarif nicht angebracht. Der Steuerentlastung des Familienvaters wird genügend Rechnung getragen, indem man ihm für das zweite und die weiteren Kinder einen festen Abzug gewährt. Dabei sollte die Höhe dieses Abzuges ungefähr der auf Grund der Wiener-Konsumeinheitsskala errechneten Mehrbelastung von durchschnittlich 0,4 Einheiten entsprechen¹⁴⁴. Darüber hinaus ist ebenfalls aus den gleichen Gründen wie bei der Familie mit einem Kind die Gewährung eines Ausbildungsabzuges am Platz.

143 Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 319

144 Zuppinger erachtet eine Entlastung pro Kind von 8-14% als angemessen (vgl. Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 323).

Durch die oben vorgeschlagene Regelung wird m.E. der gerechten Belastung des Steuerpflichtigen mit einem oder mehreren Kindern besser Rechnung getragen, als durch die bestehenden Regelungen des Doppeltarifs mit ausschliesslich fixen Abzügen.

1.4.4.5. Differenzierung der Steuerbelastung zwischen Ein- und Zweiverdienerehen

Ein weiteres bis heute noch nicht befriedigend gelöstes Problem stellt sich beim Vergleich der Steuerbelastung von dem Einverdiener- zum Zweiverdiener-Ehepaar und zum alleinstehenden Steuerpflichtigen.

Vergleicht man zwei Ehepaare mit gleichgrossem Gesamteinkommen, wobei beim einen nur ein Ehepartner verdient, während beim andern beide Ehegatten einem Erwerb nachgehen, so fällt es auf, dass beim Einverdiener-ehepaar sich der nicht erwerbstätigen Partner ganz dem Haushalt widmen kann, während beim Zweiverdienerehepaar die Zeit und Kraft fehlt, den Haushalt in gleich perfekter Art und Weise wie beim erstern zu führen. Das letztere sieht sich dabei gezwungen, diesen Mangel durch grössere Investitionen (Ankauf von Maschine, Haushalthilfe etc.) zu kompensieren.

Böckli¹⁴⁵ hat den Marktwert der Dienstleistung des allein im Haushalt beschäftigten Ehepartners auf ca. Fr. 15'000.-- pro Jahr errechnet. Beim Zweiverdienerehepaar sinkt dieser Wert auf ca. Fr. 6'000.--, mit anderen Worten muss das Zweiverdienerehepaar ca. Fr. 9'000.-- oder ca. 60% mehr für den Haushalt aufwenden, als dasjenige Ehepaar, bei dem nur ein Ehepartner erwerbstätig ist. Dies bedeutet eine merkliche Erhöhung der Konsumstärke. Zuppinger¹⁴⁶ nimmt für das Zweiverdienerehepaar eine Konsumstärke von durchschnittlich 2,1 Einheiten an. Dies bedeutet eine Erhöhung von 0,3 gegenüber demjenigen Ehepaar, bei dem nur ein Ehepartner verdient. Vergleicht man die beiden Konsumstärken (2,1 : 1,8) so sollte die entsprechende Steuerentlastung des Zweiverdienerehepaares ca. 16% betragen.

¹⁴⁵ Vgl. S. 105, Kap. II. 1.3.2.

¹⁴⁶ Zuppinger, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 323

Als adäquates Mittel für eine gerechtere Differenzierung der Steuerbelastung der oben genannten Steuerpflichtigen erscheint m.E. die Berücksichtigung des Schatteneinkommens bei der Steuererhebung. Die folgenden Beispiele sollen einen konkreten Fall illustrieren:

1. Beispiel ohne Berücksichtigung des Schatteneinkommens

Einverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 15'000.--
Einkommen	<u>Fr. 20'000.--</u>
Gesamteinkommen	Fr. 35'000.--
davon steuerbar	<u>Fr. 20'000.--</u>

Zweiverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 6'000.--
Einkommen Ehemann	Fr. 15'000.--
Einkommen Ehefrau	<u>Fr. 5'000.--</u>
Gesamteinkommen	Fr. 26'000.--
davon steuerbar	<u>Fr. 20'000.--</u>

2. Beispiel mit Berücksichtigung des Schatteneinkommens

Einverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 15'000.--
Einkommen	<u>Fr. 20'000.--</u>
Gesamteinkommen	Fr. 35'000.--
davon steuerbar	<u>Fr. 35'000.--</u>

Zweiverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 6'000.--
Einkommen Ehemann	Fr. 15'000.--
Einkommen Ehefrau	<u>Fr. 5'000.--</u>
Gesamteinkommen	Fr. 26'000.--
davon steuerbar	<u>Fr. 26'000.--</u>

Die Berücksichtigung des Schatteneinkommens hat im Vergleich zur heutigen Situation die Folge, dass das Einverdienerehepaar bedeutend stärker bela-

stet wird. Dieser Umstand wäre sicherlich sozial in keiner Art und Weise zu rechtfertigen. Diesem Misstand könnte man jedoch begegnen, indem man dem alleinverdienenden verheirateten Steuerpflichtigen einen Haushaltsabzug gewährt. Die Höhe desjenigen sollte dabei so angesetzt werden, dass nach Abzug desselben der Betrag des steuerbaren Einkommens ungefähr gleich-gross ist wie beim Zweiverdienerehepaar.

Beispiel:

Einverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 15'000.--
Einkommen	<u>Fr. 20'000.--</u>
	Fr. 35'000.--
Haushaltabzug z. B.	<u>Fr. 9'000.--</u>
Steuerbares Einkommen	Fr. 26'000.--

Zweiverdienerehepaar:

Schatteneinkommen	Fr. 6'000.--
Einkommen beider Ehegatten	<u>Fr. 20'000.--</u>
Steuerbares Gesamteinkommen	Fr. 26'000.--

Durch die Berücksichtigung des Schatteneinkommens bei den verheirateten Steuerpflichtigen stellt sich neu die Frage des Belastungsvergleiches zu den ledigen Personen.

Rechnet man bei der Steuererhebung das Schatteneinkommen, welches ja nur ein fiktives und nicht reales Einkommen darstellt, hinzu, so ergibt dies eine erhöhte Steuerbelastung des Verheirateten gegenüber dem Ledigen. Diese Mehrbelastung kann jedoch relativ leicht auskorrigiert werden, indem man die bestehenden Doppeltarife unter Berücksichtigung des Schatteneinkommens korrigiert. Dies wäre m. E. eine praktische und durchaus durchführbare Lösung. Allerdings könnten fiskalische Gründe dagegen sprechen.

2. DIE STEUERLICHE ERFASSUNG VON KINDERN UND JUGENDLICHEN

2.1. Die elterliche Gewalt

2.1.1. Die Bedeutung der elterlichen Gewalt im Zivilrecht

"Elterliche Gewalt ist die gesetzliche Befugnis der Eltern, die für das unmündige Kind nötigen Entscheidungen zu treffen. ... Sie bildet die rechtliche Grundlage für die Erziehung und die Vertretung des Kindes sowie für die Verwaltung seines Vermögens durch die Eltern. Die elterliche Gewalt wurzelt in der Persönlichkeit der Eltern. Sie ist kein subjektives Recht, darum unverfügbar, sondern ein Pflichtrecht, das verwandte Züge mit einem Amt trägt. Elterliche Gewalt ist auf das Interesse des Kindes gerichtet, also fremdnützig"¹⁴⁷. Die Eltern üben während ihrer Ehe die elterliche Gewalt gemeinsam aus¹⁴⁸. Stirbt ein Ehepartner, so fällt sie dem Ueberlebenden zu. Wird der gemeinsame Haushalt aufgehoben oder die Ehe getrennt, wird sie durch Richterspruch einem Ehegatten zugewiesen¹⁴⁹.

Aussereheliche Kinder werden von Gesetzes wegen der elterlichen Gewalt der Mutter unterstellt¹⁵⁰. Im Falle, dass die Mutter selbst unmündig, entmündigt, gestorben ist oder ihr die elterliche Gewalt entzogen wird, wird dem Kind durch die Vormundschaftsbehörde ein Vormund bestellt oder die elterliche Gewalt dem Vater zugesprochen, "je nachdem, was das Wohl des Kindes erfordert"¹⁵¹. Der Wohnsitz des Kindes unter der elterlichen Gewalt richtet sich von Gesetzes wegen nach dem zivilrechtlichen Wohnsitz seiner Eltern¹⁵². Ist der Wohnsitz der Eltern verschieden, "so hat das Kind sei-

147 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 128

148 Art. 297 Abs. 3 ZGB

149 Art. 297 Abs. 2 ZGB

150 Art. 298 Abs. 1 ZGB i. Ggs. zum alten Gesetz von 1907, worin die Kinder in der Regel der Vormundschaftsbehörde unterstellt wurden, und die Zusprennung der elterlichen Gewalt an die Mutter die Ausnahme bildete, a. Art. 311, 324 ZGB

151 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 133

152 Art. 25 Abs. 1 ZGB

nen Wohnsitz bei seinem Elternteil, in dessen Obhut es lebt oder zuletzt gelebt hat"¹⁵³. Ist nur ein Elternteil Inhaber der elterlichen Gewalt, so richtet sich der Wohnsitz des Kindes nach dessen Wohnsitz. Steht das Kind unter Vormundschaft, so ist der Sitz der Vormundschaftsbehörde massgebend¹⁵⁴. Bei der Verbeiständung des unter elterlicher Gewalt stehenden Kindes hat das Bundesgericht in seinem Entscheid BGE 94 II 228 die Frage des selbständigen Wohnsitzes wie folgt entschieden, nämlich dass ... "Die Beistandschaft nach Art. 311 a ZGB¹⁵⁵ kann, da die Regelung der Vaterschaftsangelegenheit nicht selten mehrere Jahre beansprucht, längere Zeit dauern. Sie gleicht also weitgehend einer Vormundschaft. Es rechtfertigt sich daher, dass nach Art. 311 a ZGB¹⁵⁶ verbeiständete Kinder unter dem Gesichtspunkt von Art. 25 Abs. 1 ZGB einer bevormundeten Person gleichzustellen und in entsprechender Anwendung dieser Bestimmung den Sitz der Vormundschaftsbehörde, die den Beistand ernannt hat, als ersten Wohnsitz des Kindes zu betrachten"¹⁵⁷.

In Ausnahmefällen kann das unter elterlicher Gewalt stehende Kind einen andern Wohnsitz als denjenigen der Eltern innehaben. Voraussetzung dafür ist, dass das Kind selbständig einen Beruf oder ein Gewerbe ausübt. Das Bundesgericht führt in seinem Entscheid BGE 67 II 80 ff. dazu folgendes aus: ... que l'enfant puisse, dans le cas de l'article 295 al 2 CC¹⁵⁸ disposer du produit de son travail, ne le détache pas encore juridiquement de ses parents. Seul l'exercice à titre indépendant d'une véritable profession ou industrie peut comporter, pour le mineur sans puissance paternelle comme pour le mineur sous tutelle, un domicile distinct. C'est bien d'ailleurs la situation que, visé dans l'art. 47 al 3 LP lorsqu'il se réfère à l'art. 412

153 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 140

154 Art. 25 Abs. 1 ZGB; Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 152

155 neu Art. 309 ZGB

156 neu Art. 309 ZGB

157 Vgl. Hafer N 13 zu Art. 25 ZGB, wo bemerkt wird, die Beistandschaft im Sinne von Art. 311 hätte in Art. 25 Abs. 1 genannt werden sollen; in analoger Rechtsanwendung habe zunächst der Wohnsitz der Vormundschaftsbehörde als Wohnsitz des Kindes, dem ein Beistand bestellt wurde, zu gelten. Vgl. Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 152

158 neu Art. 323 ZGB

CC (selbständiger Betrieb eines Berufs oder Gewerbes). En dehors de cette hypothèse le mineur conserve son domicile légal¹⁵⁹.

Die elterliche Gewalt dauert solange das Kind unmündig ist. Die Mündigkeit tritt bei Vollendung des 20. Altersjahres¹⁶⁰ oder bei der Heirat¹⁶¹ ein.

Eine dritte Möglichkeit mündig zu werden, besteht durch die Mündigerklärung durch die Vormundschaftsbehörde¹⁶².

2.1.2. Die Bedeutung der elterlichen Gewalt im Steuerrecht

Im eidgenössischen und in den kantonalen Steuergesetzen wird das Einkommen des unmündigen Kindes dem Inhaber der elterlichen Gewalt zugerechnet¹⁶³. Im WstB findet dieser Grundsatz jedoch eine Einschränkung, wonach eine Zusammenrechnung für das Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit des unmündigen Kindes nicht stattfindet, und es gesondert veranlagt wird¹⁶⁴. Das Steuergesetz des Kantons Zürich weicht ebenfalls von dem obenerwähnten Grundsatz ab, indem es das Erwerbseinkommen des Minderjährigen von der Steuer befreit¹⁶⁵.

Gemäss Art 297 Abs 1 ZGB üben die Eltern während ihrer Ehe die elterliche Gewalt gemeinsam aus. Es stellt sich hier die Frage, welcher Elternteil als Steuersubstitut des unmündigen Kindes auftritt. Die Beantwortung dieser Frage findet man in der Weiterführung des Gedankens der Haushaltbesteuerung, d.h. der Steuersubstitution der Ehefrau durch den Ehemann. Auf Grund dieses Prinzips können nur dem Ehemann die Steuerfaktoren seiner unmündigen

159 Dieser Entscheid hebt die frühere bundesgerichtliche Praxis BGE 45 II 245 auf, wonach auch unselbständig erwerbende Kinder einen eigenen Wohnsitz haben konnten. Vgl. BGE 76 I 302

160 Art. 14 Abs. 1 ZGB

161 Art. 14 Abs. 2 ZGB

162 Art. 15 ZGB

163 WstB Art. 14, ZG StG S. 9, UR StG Art. 10, BE Art. 19, NW Art. 11, lit 6, GR StG. Art. 5, AG § 8, LU § 10, SZ § 17, OW Art. 14, GL Art. 10, ZG § 8, FR Art. 13, SO § 25, BS § 3, BL § 9, SH Art. 13, SG Art. 9, TG § 10, TI Art. 10, VD Art. 10, VS Art. 6, NE Art. 14, GE Art. 11

164 WstB Art. 14 Abs. 2

165 Reimann/Zuppinger/Schärrer N. 30-31 zu § 9 Abs. 2 StG ZH

Kinder zugerechnet werden. Er tritt denn auch als Steuervertreter seiner ganzen Familie gegenüber dem Fiskus auf¹⁶⁶. Ist der Ehemann nicht leiblicher, sondern Stiefvater des Kindes, und ist die Ehefrau alleinige Inhaberin der elterlichen Gewalt (Kinder aus einer früheren Ehe, von ihr adoptierte Kinder), so wird das Einkommen und Vermögen ebenfalls dem Ehemann zugerechnet¹⁶⁷. Voraussetzung dafür ist, dass die Ehegatten gemeinsam besteuert werden. Eine separate Besteuerung und somit die Erfüllung der Steuerpflicht der Kinder durch den Inhaber der elterlichen Gewalt, die Mutter, wird nur dann aktuell, wenn die Bedingungen für die getrennte Veranlagung der Ehegatten gegeben ist¹⁶⁸. Bei Eltern, die getrennt veranlagt werden, jedoch die elterliche Gewalt gemeinsam ausüben, stellt sich die Frage, welchem Elternteil die Steuerfaktoren des Kindes zuzurechnen seien. Wird, wie in einigen Kantonen, das Zusammenleben im gleichen Haushalt für die einheitliche Steuerbemessung von Kind und Eltern vorausgesetzt, so lässt sich diese Frage so beantworten, dass die Zurechnung demjenigen Elternteil erfolgt, mit dem das Kind im gleichen Haushalt lebt. Im Bund und in den meisten Kantonen fehlt die Voraussetzung des Zusammenlebens im gleichen Haushalt, und es wird lediglich das Vorhandensein der elterlichen Gewalt¹⁶⁹ als Bedingung gestellt.

In einigen Kantonen werden zusätzlich noch weitere Voraussetzungen, wie z.B. im Kanton Zürich die Minderjährigkeit, gefordert. Diese beziehen sich aber ausschliesslich auf die Person des Kindes, und die Beantwortung der Frage, welchem Elternteil die Steuerfaktoren des Kindes zuzurechnen seien, lässt sich daraus nicht ableiten. Um eine Antwort zu finden, muss man m.E. auf die Grundgedanken der Familienbesteuerung zurückgreifen¹⁷⁰. Gestützt auf den Gedanken der wirtschaftlichen Einheit sollte die Zusammenrechnung mit demjenigen Elternteil erfolgen, mit dem das Kind im gleichen Haushalt zusammen lebt. Unter diesen Umständen kann nicht nur der Vater,

166 Blumenstein S. 54, Zuppinger StR 27 S. 295

167 BGE 70 I 34, Reimann/Zuppinger/Schärer N 8 zu § 9 Abs. 1 ZH StG
Voraussetzung dafür Känzig, Kommentar S. 72, v. Rechenberg N 5.2
zu Art. 5 GR StG

168 Candrian S. 184, Zuppinger StR 27 S. 296

169 Vgl. Note 163

170 Vgl. Kap. II 1.

sondern auch die Mutter, trotzdem die Eltern die elterliche Gewalt gemeinsam ausüben, als Steuersubstitut des gewaltunterworfenen Kindes auftreten. Eine weitere Frage in diesem Zusammenhang stellt sich dann, wenn das gewaltunterworfene Kind mit keinem Elternteil in häuslicher Gemeinschaft lebt. In diesem Fall sollte m.E. die normale Regelung, d.h. der Vater ist Steuervertreter des Kindes, Platz greifen¹⁷¹.

Steht die elterliche Gewalt nur einem Elternteil zu, so sieht die Regelung wie folgt aus: Hat der Vater die elterliche Gewalt alleine inne, so werden die Steuerfaktoren ihm und nur ihm zugerechnet. Ist die Mutter die alleinige Inhaberin der elterlichen Gewalt, so sind die Steuerfaktoren der gewaltunterworfenen Kinder ihr zuzurechnen.

Zur praktischen Bedeutung des oben Gesagten äussert sich Candrian¹⁷² folgendermassen: ... "dies letztere vermag sich jedoch nur bei getrennter Veranlagung der Ehegatten praktisch auszuwirken. Sofern nämlich die Voraussetzungen der einheitlichen Steuerbemessung im Ehegattenverhältnis erfüllt sind, bleibt für die Funktion der Mutter als Steuervertreterin des ihrer Gewalt unterworfenen Kindes kein Raum, weil einerseits dessen Einkommen und Vermögen nicht gesondert besteuert werden darf (Anwendbarkeit der die einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kindesverhältnis anordnenden Vorschrift), und weil andererseits das Einkommen und Vermögen der Ehefrau und Mutter mit demjenigen des Ehemannes eine steuerrechtliche Einheit bildet. Die Steuerfaktoren des Kindes sind also auch in diesem Fall, obschon er die elterliche Gewalt nicht besitzt, notgedrungen vom Vater zusammen mit seinem eigenen und denjenigen der Ehefrau zu deklarieren."

2.2. Minderjährigkeit (Unmündigkeit)

Die Minderjährigkeit als Voraussetzung der Zurechnung der Steuerfaktoren des Kindes an denjenigen seiner Eltern ist de lege lata in sehr vielen eid-

¹⁷¹ Vgl. Candrian S. 182

¹⁷² Candrian S. 183, Zuppinger StR 27 S. 296

genössischen Steuergesetzen enthalten. Sie tritt entweder als einzige¹⁷³ oder in Verbindung mit weiteren Voraussetzungen (z.B. elterliche Gewalt) auf¹⁷⁴. Die Steuergesetzgebungen richten sich in diesem Punkt nach den zivilrechtlichen Bestimmungen, wonach die einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kindesverhältnis aufhört, sobald das Kind im Sinne des Zivilrechts mündig geworden ist. Als mündig gelten jene Kinder, die das 20. Lebensjahr vollendet haben oder durch Heirat oder durch Jahrgebung vorzeitig mündig geworden sind¹⁷⁵. In einigen kantonalen Gesetzen wird die "steuerrechtliche Mündigkeit" der zivilrechtlichen vorweggenommen, da in diesen Gesetzen die Arbeitseinkünfte unmündiger Kinder schon vor dem 20. Altersjahr an selbständig besteuert werden¹⁷⁶.

Durch das Erreichen der Mündigkeit hört die einheitliche Steuerbemessung in jedem Fall auf. Die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse werden dabei nicht berücksichtigt. Zu der herrschenden Diskrepanz zwischen der Doktrin der Familienbesteuerung¹⁷⁷ und den herrschenden schweizerischen Steuergesetzen führt Candrian¹⁷⁸ deshalb folgendes an: "Das Erfordernis der Minderjährigkeit, wie übrigens auch dasjenige der elterlichen Gewalt¹⁷⁹, verhindert demnach eine konsequente Durchführung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; es geht z.B. nicht an, eine Mutter und eine volljährige Tochter, die zusammen wohnen und gemeinsam haushalten, in einer einzigen Taxation als Steuereinheit zu behandeln. Das mag unter Umständen, vor allem auch in landwirtschaftlichen Verhältnissen, als ungerechtfertigt erscheinen. Wenn man sich jedoch die praktischen Auswirkungen der ein-

173 AR StG Art. 5, Abs. 1, AI Art. 11

174 ZG StG § 9, NW StG Art. 11 lit b, BE Art. 19, UR Art. 10, OW Art. 14, ZG § 8, FR Art. 13, SO § 25, BS § 3, SH Art. 13, SG Art. 9, TG § 10, TI Art. 10, VD Art. 10, GE Art. 11

175 ZGB Art. 14, 15

176 AR StG Art. 6, BE Art. 12, LU § 10 lit b, UR Art. 10 Abs. 3, OW Art. 14 Abs. 2, NW Art. 11 lit b, GL Art. 10 Abs. 2, ZG § 8 Abs. 2, FR Art. 13 Abs. 3, BS § 3, BL § 3 Abs. 2 SH Art. 13, AI Art. 11 Abs. 1, SG Art. 9, GR Art. 5, AG § 8 Abs. 1, TG § 10, TI Art. 10 Abs. 3, VD Art. 10 Abs. 2, VS Art. 6 Abs. 2, NE Art. 14 Abs. 2, vgl. Kap. 2.1.3.

177 Vgl. Kap. II 1.

178 Candrian S. 187

179 Vgl. Kap. II 22.1.

heitlichen Steuerbemessung vor Augen führt und sieht, wie die Vorteile der gemeinsamen Wirtschaftsführung durch diese besondere Gestaltung des Steuer-
masses nicht bloss kompensiert werden, sondern darüber hinaus die mittel-
bare Ursache einer schwerwiegenden steuerlichen Benachteiligung des Fami-
lienhauptes gegenüber dem alleinstehenden Steuerpflichtigen darstellen, dann
kann man den Ausschluss volljähriger Kinder von der Familienbesteuerung
nur begrüssen, selbst wenn dadurch die konsequente Berücksichtigung der
tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse verunmöglicht wird. " Es ist m. E.
auch richtig, dass der emanzipatorische Gedanke der Mündigkeit durch die
selbständige Besteuerung des Volljährigen auch im Steuerrecht verwirklicht
ist.

2.3. Gemeinsamer Haushalt

Das Zusammenleben im gemeinsamen Haushalt, als Voraussetzung für eine
gemeinsame Besteuerung von den Eltern und Kindern, war vereinzelt in
alten Steuergesetzen von Bund und Kantonen anzutreffen, wurde jedoch in
den Revisionen derselben fallen gelassen¹⁸⁰.

Nur im Kanton Tessin¹⁸¹ bildete der gemeinsame Haushalt in jedem Fall
die Voraussetzung für die einheitliche Bemessung der Steuerfaktoren der
Eltern und deren Kinder. Bei den anderen Kantonen, deren Steuergesetze
diese Voraussetzung zum Gegenstand hatten, wurde sie nur unter ganz be-
sonderen Umständen wirksam. So behandelten die alten Steuergesetze von
Uri¹⁸² und Nidwalden¹⁸³ den gemeinsamen Haushalt nur bei folgenden ge-
gebenen Verhältnissen als relevante Bedingung: "Ausschliesslich auf dem
Zusammenleben im gemeinsamen Haushalt beruht hier demnach die einheit-
liche Steuerbemessung nur dann, wenn die Eltern die elterliche Gewalt nicht
mehr besitzen, das Kind also entweder bevormundet oder volljährig ist"¹⁸⁴.

180 UR a StG 9, NW a StG 12 lit d

181 a StG 12 Abs. 2

182 a StG 9

183 a StG 12 lit d

184 Candrian S. 189

Eine ähnliche Betrachtungsweise enthielt das waadtländische Steuergesetz¹⁸⁵, wonach eine gemeinsame Besteuerung auf Grund des gemeinsamen Haushaltes erst gegeben war, wenn die zweite Voraussetzung der separaten Besteuerung des unmündigen Kindes (Erwerbstätigkeit auf eigene Rechnung) erfüllt war"¹⁸⁶.

2.4. Zusammenleben in häuslicher Gemeinschaft

Das Zusammenleben in häuslicher Gemeinschaft als Voraussetzung für eine gemeinsame Besteuerung von Eltern und Kindern war in den alten Steuergesetzen des Bundes und der Kantone ziemlich stark verbreitet. Im Zuge der Revisionen derselben wurde sie jedoch aus den meisten Gesetzen gestrichen und konnte sich nur noch in den Kantonen Thurgau¹⁸⁷ und Genf¹⁸⁸ behaupten.

Der Begriff der "häuslichen Gemeinschaft" bedarf einer Abgrenzung zum im vorgängigen Kapitel behandelten Begriff des "gemeinsamen Haushaltes". In der Umgangssprache werden diese zwei Begriffe sehr oft miteinander vermischt, und eine blossе Abgrenzung wird meistens nicht gemacht. Der "gemeinsame Haushalt" definiert m. E. nur den wirtschaftlichen Aspekt der Erwerbsgemeinschaft von Eltern und Kindern, mit andern Worten "das wirtschaftliche Zusammenfliessen ihrer gesamten Einkünfte in die gemeinsame Haushaltungskasse"¹⁸⁹. Dieser Ausdruck ergibt sich aus der steuerrechtlichen Betrachtung der Familie als wirtschaftliche Einheit und lässt sich auch nur dafür verwenden. Die "häusliche Gemeinschaft" ist im Gegensatz dazu ein zivilrechtlicher Begriff und wurde von den besagten Steuergesetzen übernommen. Im Grundriss zum neuen Kindsrecht wird sie denn auch wie folgt umschrieben: "Auf Grund der elterlichen Gewalt steht den Eltern die Obhut über das Kind zu. Demgemäss bestimmen sie über die Unterbringung des Kindes in ihrer eigenen häuslichen Gemeinschaft oder bei Dritten ... Sie

185 a StG Art. 5

186 Candrian S. 189

187 StG § 10 Abs. 2

188 StG Art. 11 Abs. 2

189 Candrian S. 190

haben ihre Entscheidung im Blick auf das Wohl des Kindes¹⁹⁰ und unter Berücksichtigung seiner Reife und, soweit tunlich, seiner Meinung¹⁹¹ zu treffen. Dazu gehört in der Regel, dass sie es jedenfalls bis zum Abschluss der Schulpflicht in ihrer häuslichen Gemeinschaft aufwachsen lassen ... Lebt das Kind nicht in ihrem Haushalt, so sind die Eltern dafür verantwortlich, dass es anderswo ausreichend untergebracht wird"¹⁹².

Zu dem zivilrechtlichen Aspekt, der das Eltern-Kindesverhältnis als Ganzes umschreibt, muss das Steuerrecht, damit dieser Begriff dafür eine praktische Bedeutung bekommt, weitere Aspekte subsumieren. Für die Besteuerung von grundlegender Bedeutung ist sicherlich die räumliche und wirtschaftliche Verbundenheit der Eltern und Kinder. Das wirtschaftliche Zusammenwirken, d.h. die Verbrauchergemeinschaft auf Grund des gleichen Haushaltes, ist automatisch gegeben, wenn die Kinder am gleichen Ort wie ihre Eltern wohnen.

Vergleicht man nun auf Grund des oben Gesagten die beiden Begriffe "gemeinsamer Haushalt" und "häusliche Gemeinschaft" miteinander, so muss doch festgestellt werden, dass sich die beiden Ausdrücke in folgender Hinsicht unterscheiden: der "gemeinsame Haushalt" setzt eine Erwerbsgemeinschaft von Eltern und Kindern voraus, während die "häusliche Gemeinschaft" ein Obhutsverhältnis mit wirtschaftlichem Nebenaspekt darstellt¹⁹³. Es scheint mir doch wichtig zu erwähnen, dass dieser Vergleich mehr historische als aktuelle Bedeutung besitzt, da der "gemeinsame Haushalt" als Voraussetzung für eine einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kindesverhältnis in keinem der positiven Steuergesetze des Bundes und der Kantone mehr enthalten, im Hinblick aber auf die 2 kantonalen Steuergesetze (TG, GE) die die "häusliche Gemeinschaft" als Voraussetzung beinhalten, doch erwähnenswert ist.

Das Zusammenleben im gemeinsamen Haushalt als Voraussetzung für die einheitliche Bemessung der Steuerfaktoren von Eltern und Kindern setzt das

190 Art. 301 Abs. 1 ZGB

191 Art. 301 Abs. 2 ZGB

192 Art. 307 ff. ZGB; Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 136

193 Vgl. Candrian S. 192

tatsächliche Vorhandensein der häuslichen Gemeinschaft voraus, analog dem tatsächlich ungetrennten Zusammenleben der Ehegatten¹⁹⁴. Im Steuergesetz des Kantons Genf¹⁹⁵ wird dies denn auch ausdrücklich gesagt: "l'enfant mineur ne faisant pas ménage commun avec ses parents est astreint personnellement à l'impôt ..." und die einheitliche Bemessung fällt beim Fehlen der obengesagten Tatsache dahin. Die Regelung im Kanton Thurgau¹⁹⁶ setzt ebenfalls das tatsächliche Vorhandensein der häuslichen Gemeinschaft voraus. Die Tatsächlichkeit" des Zusammenlebens von Eltern und Kindern in häuslicher Gemeinschaft basiert einzig und allein auf einer rein räumlichen Betrachtungsweise. Sie hat demnach auch mit dem zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Wohnsitz nichts zu tun, noch können diese oder umgekehrt davon abgeleitet werden". Einerseits kann die häusliche Gemeinschaft fehlen, wenn der Wohnsitz des Kindes mit demjenigen der Eltern übereinstimmt, während andererseits ein steuerrechtlich relevantes Zusammenleben im gleichen Haushalt unter Umständen selbst bei verschiedenem Wohnsitz von Eltern und Kindern möglich ist¹⁹⁷.

Wie am Anfang dieses Kapitels erwähnt, subsumiert das Zivilrecht auf Grund der elterlichen Gewalt das gesamte Obhutsverhältnis zwischen Eltern und Kind unter dem Begriff der häuslichen Gemeinschaft¹⁹⁸. Vom steuerrechtlichen Standpunkt stellt sich hier nun die Frage, wie weit das Steuerrecht auf den zivilrechtlichen Begriff Rücksicht zu nehmen hat und vom praktischen Standpunkt aus gesehen, wie dieser auszulegen sei. Stützt man sich auf die oben erwähnte, rein räumliche Betrachtungsweise, so ist diese Auslegung m.E. zu streng. Es ist hier vor allem zu beachten, dass das Kind bezüglich der häuslichen Gemeinschaft gemäss Zivilrecht den Anordnungen der Eltern untersteht, und die häusliche Gemeinschaft nur mit deren Zustimmung verlassen kann¹⁹⁹. Sie besteht demnach auch weiter, wenn das unter elterlicher Gewalt stehende Kind die häusliche Gemeinschaft

194 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 8 zu § 9 Abs. 1 ZH StG

195 GE StG Art. 11 Abs. 2

196 TG StG § 10 Abs. 2

197 Candrian S. 194

198 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechtes S. 136, Kehl S. 27

199 Art. 301 Abs. 3 ZGB

wider Willen der Eltern verlassen hat. Die Auslegungsfrage lässt sich meiner Ansicht nach²⁰⁰ nur einzeln bei den in diesem Zusammenhang aktuellen Steuergesetzen des Kantons Thurgau und Genf beantworten. Im Kanton Genf wird das Erwerbseinkommen des unmündigen Kindes, welches nicht zusammen mit den Eltern in häuslicher Gemeinschaft lebt, selbständig veranlagt²⁰¹. Gemäss Art. 323 ZGB²⁰² steht der Arbeitserwerb des unmündigen Kindes von Gesetzes wegen unter seiner Verwaltung und Nutzung. Die Voraussetzung dafür ist lediglich der Abschluss eines gültigen Arbeitsvertrages²⁰³. Die beiden Vorschriften des Zivil- und des besagten Steuergesetzes sind in diesem Falle praktisch kongruent. Anlass zu einer selbständigen Veranlagung des Kindes kann m.E. auch sein, wenn das Kind die häusliche Gemeinschaft ohne Einwilligung der Eltern verlassen hat, und sie von Gesetzes wegen nur noch theoretisch weiterbesteht²⁰⁴. Für das besagte Steuergesetz muss die häusliche Gemeinschaft als aufgehoben gelten, wenn das Kind mit oder gegen den Willen der Eltern und gültigem Arbeitsvertrag die häusliche Gemeinschaft verlassen hat. - Historisch betrachtet liegt der Grund für diese Regelung im Kanton Genf darin, dass hier relativ viele ausländischen Studenten studieren und ihren Wohnsitz haben. Gehen nun diese Studenten regelmässig oder unregelmässig (Werkstudenten) einem Erwerb nach, so wäre es ohne diese Regelung bedeutend schwieriger, sie steuerlich zu erfassen. Dabei ist jedoch festzuhalten, dass das Steuergesetz des Kantons Genf im Vergleich zu anderen Kantonen (z.B. UR, NW, OW, TI) einen relativ hohen steuerfreien Betrag (Fr. 3400.-- für ledige Steuerpflichtige) vorsieht, und nur das Fr. 3400.-- übersteigende Einkommen des Jugendlichen der Besteuerung unterliegt.

Im Kanton Thurgau wird das Erwerbseinkommen des minderjährigen Kindes ebenfalls selbständig besteuert, und zwar von dem zurückgelegten 18. Alters-

200 Gleiche Ansicht Candrian S. 195 ff.

201 GE StG Art. 11; Der Bund und eine Reihe von Kantonen erfassen das Erwerbseinkommen (selbständig oder unselbständig) des Kindes ohnehin getrennt. Dies ist auch die Lösung der Steuerharmonisierung.

202 i. Ggs. zu Art. 295 ZGB

203 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 159

204 Art. 301 Abs. 3 ZGB

jahr an oder vom Zeitpunkt des Lehrabschlusses, sofern die Lehre länger dauert²⁰⁵. Das Erwerbseinkommen des unter elterlicher Gewalt stehenden Kindes muss m.E. gleich wie im Kanton Genf in jedem Fall separat besteuert werden.

Die Formulierung des Steuergesetzes zieht in diesem Zusammenhang eindeutig auf eine Einzelveranlagung bezüglich des Erwerbseinkommens des Kindes hin, und eine rein zivilrechtliche Betrachtungsweise der häuslichen Gemeinschaft wäre hier fehl am Platz.

2.5. Elterliche Nutzung

Im Kanton Basel-Stadt wird als weitere Voraussetzung für die einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kindverhältnis die elterliche Nutzung am Vermögen und dem daraus resultierenden Einkommen verlangt²⁰⁶.

Der Begriff der elterlichen Nutzung ergibt sich auf Grund fehlender Umschreibung im Steuerrecht aus dem Zivilrecht. Im alten Kindesrecht (aArt. 291 ZGB) stand den Eltern die Nutzung an dem Vermögen des Kindes solange es unmündig war und ihnen die elterliche Gewalt nicht wegen ihres Verschuldens entzogen war, zu. Im neuen Kindesrecht wurde das Nutzungsrecht der Eltern am Kindesvermögen abgesprochen, und nur die Verwaltung desselben zugestanden²⁰⁷. Es stellt sich hier nun die Frage, ob die Bestimmung im baselstädtischen Steuergesetz ... "mit Ausnahme der Kapitalgewinne bzw. Kapitalverluste auf Kindesvermögen und derjenigen Einkommens- und Vermögensteile, die nach den Grundsätzen des Zivilgesetzbuches der elterlichen Nutzung entzogen sind"²⁰⁸, gegenstandslos geworden ist. Würde man hier von einer rein zivilrechtlichen, dogmatischen Betrachtungsweise ausgehen, so wäre diese Frage generell zu bejahen. Für die Beurteilung dieser Frage

205 Dazu TG KRK Entscheid Nr. 184 vom 23.12.1968 TG StG § 10, 11

206 BS StG § 3 Abs. 1

207 Art. 318, Abs. 1 ZGB

208 BS StG § 3 Abs. 1

aus steuerrechtlicher Sicht muss meines Erachtens vor allem der wirtschaftliche Aspekt der elterlichen Nutzung am Kindesvermögen, resp. deren Wegfall betrachtet werden. Die Nutzung am Kindesvermögen war nach der alten Ordnung des Kindesrechts nicht ausschliesslich zweckgebunden zu verwenden. Nach aArt. 293 ZGB musste der Ertrag des Kindesvermögens in erster Linie für den Unterhalt und die Erziehung des Kindes verwendet werden; falls jedoch ein Ueberschuss desselben vorhanden war, fiel es den Ehegatten in dem Verhältnis zu, in dem sie die Lasten der Gemeinschaft zu tragen hatten. Anders sieht es die Regelung heute vor, dass die Erträge des Kindesvermögens ausschliesslich für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung des Kindes, und nur soweit es der Billigkeit entspricht auch für die Bedürfnisse des Haushaltes verwendet werden dürfen²⁰⁹.

Wirtschaftlich gesehen besteht der Unterschied darin, dass im alten Recht der Ertrag des der Nutzung unterstellten Kindesvermögens dem Familiengesamteinkommen mit praktisch freier Einkommensverwendung subsumiert wurde, während er heute einer Protektionierung unterliegt und daher als Sondereinkommen mit Verwendungszwang betrachtet werden muss. Dieses Sondereinkommen, d.h. das Einkommen des Kindes aus seinem Vermögen, lässt sich auch mit dem allgemeinen steuerrechtlichen Einkommensbegriff vereinbaren, wonach das Einkommen die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter ist, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse (hier im speziellen die von Art. 319 ZGB) und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann²¹⁰. Die elterliche Nutzung am Kindesvermögen, als Voraussetzung für eine einheitliche Bemessung, lässt sich auf Grund des vorgängig Gesagten m.E. auch wirtschaftlich nicht mehr rechtfertigen, da die Verfügungsmacht der Eltern, wie sie im Gegensatz dazu im alten Recht vorhanden war, fehlt. Es drängt sich somit eine Aenderung von § 3 des baselstädtischen Steuergesetzes auf, mit anderen Worten, die Nutzung als Voraussetzung für eine einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kindesverhältnis sollte fallen gelassen werden.

²⁰⁹ Art. 319 Abs. 1 ZGB

²¹⁰ Blumenstein S. 110

2.6. Mitarbeit im elterlichen Betrieb

Das Steuergesetz des Kantons Appenzell-Innerrhoden verlangt für die selbständige Besteuerung des Erwerbseinkommens des Kindes ab 16. Altersjahr, dass dieses Einkommen aus der Arbeit bei Dritten resultiert²¹¹. Argumento e contrario wird für eine einheitliche Steuerbemessung im Eltern-Kinderverhältnis für das Erwerbseinkommen des Kindes nach dem 16. Altersjahr die Mitarbeit im elterlichen Betrieb vorausgesetzt. Diese Vorschrift stammt bezeichnenderweise aus einem Kanton mit eher ländlichem Charakter, und sie lässt sich durch die grössere Anzahl von Familienbetrieben (Landwirtschaft, Gaststätten) erklären. Die Frage, wann der Tatbestand der Mitarbeit im elterlichen Betrieb erfüllt ist, lässt sich folgendermassen beantworten: Das Kind muss seine ganze wirtschaftliche Fähigkeit analog einem gewöhnlichen Arbeitsverhältnis im Sinne des Privatrechts in den Dienst des elterlichen Betriebs stellen; seine Arbeitskraft muss dieser Erwerbsgemeinschaft zugute kommen. Es spielt hier m. E. keine Rolle, ob es sich dabei um ein vertraglich oder nicht vertraglich geregeltes Verhältnis zwischen Eltern und Kind handelt.

Die Arbeitseinkünfte des unmündigen Kindes durch Arbeit im elterlichen Betrieb lassen sich nicht unter den steuerrechtlichen Begriff des Einkommens²¹² subsumieren²¹³. In diesem Falle den Lohn des unmündigen Kindes als Einkommen zu bezeichnen, ist hier sicher falsch am Platz; denn es handelt sich dabei um eine Leistung familienrechtlicher Natur, die gemäss dem Grundsatz der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung einerseits beim Empfänger steuerfrei zu belassen und andererseits beim elterlichen Arbeitgeber vom Gewinnkostenabzug auszuschliessen ist²¹⁴.

Als weiteres Problem in diesem Zusammenhang stellt sich der Lidlohnanspruch des mündigen Kindes auf Grund von Art. 633 ZGB. Dies ist jedoch

211 AI StG Art. 11 Abs. 1 "Die Arbeitseinkünfte unmündiger Kinder, die bei Dritten arbeiten, werden vom Beginn des Steuerjahres besteuert, indem das 16. Altersjahr vollendet wird. Die Kinder sind dafür selbst steuerpflichtig."

212 Blumenstein S. 110

213 Vgl. Candrian S. 117 ff.

214 Candrian S. 205

ein Vermögenszuwachs kraft Erbrecht²¹⁵ und unterliegt deshalb grundsätzlich nicht der Einkommens-, sondern der Erbschaftssteuer²¹⁶. Ausgleichszahlungen, welche der Erblasser zu Lebzeiten im Hinblick auf Lidlohnansprüche vornimmt, unterliegen ebenfalls nicht der Einkommensbesteuerung²¹⁷.

Die Grundlagen dieser Voraussetzung für die einheitliche Bemessung der Einkommensfaktoren von Eltern und Kind bei Mitarbeit des letzteren im elterlichen Betrieb basieren somit auf privatrechtlichen, wie auch auf steuerrechtlichen Bestimmungen. Es stellt sich m.E. sogar die Frage, ob es überhaupt nötig ist, sie ausdrücklich im Steuergesetz zu erwähnen, oder ob sie sich ohnehin aus den oben erwähnten Bestimmungen ergibt. Nach meiner Meinung ist diese Frage zu bejahen.

2.7. Das Kind und der Jugendliche als Belastung der Familie

"Qui fait l'enfant, le doit nourrir"²¹⁸. Dieser Ausspruch hat seine rechtliche Ausgestaltung im Zivilrecht gefunden, indem das Zivilgesetzbuch die Eltern verpflichtet, für den Unterhalt ihres Kindes zu sorgen²¹⁹. Die rechtliche Voraussetzung für die Unterhaltspflicht bildet das Kindesverhältnis²²⁰. Die Bestimmung des Privatrechtes, den Unterhalt, die Erziehung und Ausbildung primär aus den Mitteln der Eltern und erst sekundär aus den Erträgen des Kindesvermögens oder aus dem Vermögen selbst zu bestreiten²²¹, ergibt eine erhebliche Belastung des Familieneinkommens.

215 BGE 48 II 315 und 49 II 1.

216 Reimann/Zuppinger/Schärrer N. 8 zu § 19 lit. a ZH StG, Gyax S. 124

217 Reimann/Zuppinger/Schärrer N. 8 zu § 19 lit. a ZH StG, i. Ggs. ZBl 80 S. 367

218 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts S. 112

219 Art. 276 Abs. 1 ZGB

220 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts S. 112

221 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts S. 113

Dies führt beim verheirateten Steuerpflichtigen mit Kindern im Vergleich zu den verheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder und zu den Alleinstehenden zu einer steuerlichen Mehrbelastung, die auf irgend eine Art und Weise vor allem aber im Hinblick auf die Gleichheit aller Steuerpflichtigen (BV 4) korrigiert werden muss. Da nach der steuerrechtlichen Doktrin familienrechtliche Unterhalts- und Unterstützungsleistungen auf Grund des Prinzips von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung²²² beim Empfänger von der Einkommenssteuer befreit, auf der andern Seite vom Leistenden nicht abgezogen werden können²²³, muss die Steuergesetzgebung einen andern Weg finden, um die Steuergerechtigkeit für alle Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

2.7.1. Abzüge

Diesem, im vorgängigen Kapitel erwähnten Umstand, d. h. die Mehrbelastung des verheirateten steuerpflichtigen Familienhauptes mit Kindern, wird in den schweizerischen Steuergesetzen (siehe Tabelle) mit Gewährung von Freibeträgen für Kinder Rechnung getragen²²⁴. Die meisten Kantone, wie auch der Bund, gewähren einen fixen, geldmässig bestimmten Betrag, andere einen nach Kinderzahl abgestuften, progressiven und zwei weitere (SG, UR) bemessen ihn in Prozents vom Steuerbetrag oder Steuerfaktoren des Einkommens. "Als Kinder gelten eheliche, nicht eheliche, adoptierte oder in dauernde Pflege und zur Erziehung genommene Kinder. Berücksichtigt wird z. B. auch das Kind, das nach dem Tode seiner Eltern von Grosseltern, erwachsenen Geschwistern oder Verwandten betreut wird"²²⁵. Wie untenstehend erwähnt, betreffen diese Abzüge nicht ausschliesslich nur unmündige, sondern auch mündige Kinder. Dies kommt vor allem in Betracht beim Besuch einer Lehre oder eines Studiums.

222 Candrian S. 86

223 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 11 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG, Blumenstein S. 156

224 BGE 94 I 232 E 1

225 Finanzdirektion Zürich, Bericht S. 57

Da die Festsetzung dieser Kinderabzüge Sache der Kantone ist²²⁶, bestehen zwischen den einzelnen Kinderfreibeträgen erhebliche Unterschiede, sowohl in ihrer Höhe wie auch in den Bestimmungen, was für Soziallasten darin berücksichtigt werden. Ausserhalb der gewöhnlichen Abzüge gewähren diverse Kantone zusätzliche Freibeträge für aussergewöhnliche, meist mit erheblichen Kosten verbundene Ausbildungs- und Soziallasten, so z.B. Kosten für schwere Invalidität und langandauernde Pflegebedürftigkeit²²⁷ und Krankheitskosten, die nicht durch Leistungen einer öffentlichen oder privaten Versicherung gedeckt sind²²⁸. In den Kantonen Waadt, Wallis, Neuenburg und Genf können gerechtfertigte Arzt- und Zahnarztkosten und Auslagen für rezeptpflichtige Medikamente ebenfalls abgezogen werden, während im Kanton Appenzell IR der Grosse Rat befugt ist, Abzüge für besonders hohe Krankheitskosten zu gewähren²²⁹.

Auf die Problematik der fixen Abzüge will ich hier nicht mehr eintreten, und verweise auf Kap. II 1.4.7. Es muss aber doch festgehalten werden, dass im Bund und in den Kantonen eine differenzierte Lösung der Steuerfreibeträge für Kinder²³⁰ angestrebt wird, damit der verminderten, wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Familienhauptes in einer angemessenen und gerechten Art und Weise Rechnung getragen wird. Ferner möchte ich auf meinen Vorschlag für einen Spezialtarif in Kap. II 1.4.4. hinweisen.

226 BV 3, BV 41 bis BV 41 ter

227 ZG, UR, SZ, SO, SH

228 NW, GL, SG, AG, LU, SZ, GR, TG

229 NZZ Nr. 211 vom 12.9.1978

230 Vgl. Finanzdirektion des Kantons Zürich, Bericht S. 9

Kinderfreibeträge in den Kantonen und im Bund

<u>Kanton:</u>	<u>Freibetrag für Kinder:</u>	
Uri	bis 2 Kinder	je 500
	ab 3 Kinder	je 600
Schwyz	1. - 3. Kind	je 900
	4. - 6. Kind	je 1000
	jedes weitere Kind	je 1100
Obwalden	jedes Kind	1200
	Mittelschüler auswärts lebend	1500
	Studenten auswärts lebend	3000
Nidwalden		800
Zug		1500
	falls Kind invalid oder Studium	2500
Solothurn	1. und 2. Kind	je 1170
	3. und 4. Kind	je 1370
	jedes weitere Kind	je 1560
	Kinder in Ausbildung 16. bis 20. Altersjahr	+ 1170
	Kinder in Ausbildung 21. bis 27. Altersjahr	3510
Schaffhausen		1500
bis 31.12.78	1. Kind	1800
ab 1. 1.79	jedes weitere Kind	2400
St. Gallen	bis 2 Kinder	je 1100
bis 31.12.78	ab 3 Kinder	je 1300
ab 1. 1.79	bis 2 Kinder	je 1500
	ab 3 Kinder	je 1800
Aarau		1400
Genf		1800
Wallis	1. und 2. Kind	je 1500
	ab 3. Kind	2000
Waadt	1. Kind	1600
	jedes weitere Kind	+ 200
Tessin		1200
	für Studierende bis 25. Altersjahr	3000
Thurgau		1100
	mündige, in Ausbildung stehende Kinder	1300
Graubünden		1260
	Kinder, auswärtig in Ausbildung bis	2160

Appenzell AR		900
Appenzell IR		1200
Basel-Landschaft		1500
Basel-Stadt		2000
Freiburg	bis 2 Kinder	je 1200
	ab 3 Kinder	je 1500
Glarus		1000
bis 31.12.78	1. und 2. Kind	je 1300
ab 1. 1. 79	ab 3. Kind	1500
Zürich		1800
Bern		1000
	auswärts in Ausbildung bis	1800
Luzern		1000
	ab 4. Kind	1200
	Revisionsvorschlag:	
	1. und 2. Kind	je 1200
	ab 3. Kind	je 1500
	Kind auswärts in Ausbildung	+ 500
Bund	unter 18 Jahren oder in Ausbildung	1200

(Stand 1.1.1979)

3. DIE STEUERLICHE ERFASSUNG VON UNTERSTÜTZUNGS- PFLICHTIGEN PERSONEN

3.1. Grundlagen

3.1.1. Familienrechtliche Leistungen von Gesetzes wegen

Im schweizerischen Zivilrecht gilt die Regel, dass Verwandte in auf- und absteigender Linie und Geschwister²³¹ verpflichtet sind, einander zu unterstützen, sobald sie, ohne diesen Beistand in Not geraten würden²³². Diese Unterstützungspflicht betrifft hier ausschliesslich Personen, welche nicht mehr unter dem zivilrechtlichen Begriff der Familie subsumiert werden können. Egger spricht von der Familiengemeinschaft²³³, welche keinen Rechtsbegriff im Zivilrecht darstellt, jedoch eine Lebenswirklichkeit ist, dass sich nämlich die familiären Beziehungen nicht nur auf die engsten Mitglieder, d.h. Eltern und Kinder, sondern auch auf Onkel, Tanten und weitere Verwandte erstrecken. Die Unterstützungspflicht wurde deshalb in erster Linie diesen Personen auferlegt, welche durch das gemeinsame Blut, die gegenseitigen Neigungen und Interessen aufeinander angewiesen sind, d.h. den nächsten Verwandten²³⁴.

Der Umfang der Leistung des zur Unterstützung Verpflichteten richtet sich in erster Linie nach der Leistungsfähigkeit des Pflichtigen, d.h. er darf in seiner eigenen wirtschaftlichen Existenz nicht gefährdet werden, muss nur leisten, was er vermag und soll nicht selber eine wesentliche Verschlechterung der eigenen Lebenshaltung erleiden²³⁵. Der Verwandtschaftsgrad spielt bei der Höhe der Unterstützungsleistung insofern eine Rolle, dass, je näher er liegt, und je grösser die persönliche Beziehung zwischen dem Pflichtigen und Unterstützten ist²³⁶, eine desto grössere Leistung, unter Einschränkung

231 BGE 76 II 272, SJZ 66 S. 26

232 Art. 328 ZGB

233 Egger N 1 zu Art. 328 ZGB

234 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 232

235 Egger, N 31 zu Art. 329 ZGB

236 Art. 329 Abs. 1 ZGB

des oben gesagten, ihm auferlegt werden kann²³⁷. Die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen richtet sich in erster Linie nach seinem Einkommen, d.h. aus den Einkünften aus seinem Beruf und Vermögen. Sie bestimmt sich nachdem, was er wirklich verdient oder aber auch, was er nach den Umständen ordentlicherweise verdienen sollte²³⁸. Die Unterstützung kann in Geldbeträgen wie auch in natura, durch Aufnahme in den Haushalt, erbracht werden²³⁹. Ist es für den Pflichtigen unmöglich, die Unterstützungsleistung zu erbringen, so tritt das Gemeinwesen an seine Stelle²⁴⁰.

Der Anspruch des Unterstützten erstreckt sich nur auf den notwendigen Lebensunterhalt, d.h. dass er nicht darben müsse, dass er ohne Not leben könne²⁴¹. Beim Jugendlichen kann sich dieser Anspruch praktisch gleich einem eigenen Kinde ausweiten, mit anderen Worten, er hat das Recht auf Erziehung und Schulung²⁴².

Die Voraussetzung für die Unterstützung im Sinne von Art. 328/329 ZGB ist, dass sich die bedürftige Person in einer Notlage befindet oder dass sie ohne diesen Beistand in eine solche geriete. Zur Auslegung dieses Ermessensbegriffs führt Egger folgendes aus: "Es geht nicht an, diesen Ermessensbegriff subjektiv, nach den persönlichen Bedürfnissen des Betroffenen, zu umschreiben. Es genügt nicht eine Beeinträchtigung der bisherigen Lebenshaltung, ein Hinabgleiten unter den Lebensstandard der eigenen Familie, wie denn auch der Anspruch nicht auf standesgemässen Unterhalt geht. Der Massstab muss vielmehr ein objektiver sein. Dabei darf nicht auf das (kantonale) Armenrecht abgestellt werden. Nicht ist entscheidend, ob das armenrechtliche Existenzminimum erreicht oder überschritten wird. Es ist das Zivilrecht, welches die Voraussetzungen des Unterstützungsan-

237 Vgl. SJH 24, S. 296, 260

238 Egger, N. 32 zu Art. 328/329 ZGB;
BGE 81 II 427, 83 II E 1

239 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 233

240 Art. 329 Abs. 3 ZGB

241 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 233

242 Egger N. 42 zu Art. 328/329 ZGB

spruches bestimmt²⁴³. In der Notlage, im Sinne von Abs. 1 befindet sich der Angehörige, der das zum Lebensunterhalt Notwendige nicht mehr ohne fremde Hilfe finden kann; der ausserstande ist, sich selbst zu unterhalten"²⁴⁴.

3.1.2. Familienrechtliche Leistungen durch Richterspruch

Bei Scheidung oder Trennung der Ehegatten hat der Richter die Pflicht, einerseits die Unterhaltsbeiträge für den schuldlos geschiedenen oder getrennten, bedürftigen Ehegatten²⁴⁵, andererseits die Alimente für das Kind²⁴⁶ von Amtes wegen²⁴⁷ festzusetzen.

3.1.2.1. Der Unterhaltsanspruch des Ehegatten

Art. 152 ZGB wurde so ausgestaltet, dass der nicht schuldige Ehegatte, sofern er durch die Scheidung in finanzielle Not gerät, durch den andern Ehegatten, falls es seine ökonomischen Verhältnisse gestatten, unterstützt wird. "Es liegt darin eine Fortwirkung der ehelichen Gemeinschaft"²⁴⁸. Dieser Fortführungsgedanke, begründet durch Billigkeits- und Pietätsgründe, lässt denn auch die Schuldfrage von Art. 152 ZGB in ein objektives Licht rücken, d.h. sie tritt zu Gunsten der Bedürftigkeit zurück²⁴⁹. Es ist also ganz im Sinne des Gesetzes, dass auch der unschuldige Ehegatte mit Unterhaltsbeiträgen belastet werden kann²⁵⁰. Die Voraussetzung auf der Seite des Unter-

243 Art. 328/329 ZGB hat infolge der Sozialleistungen an Bedeutung stark verloren. Der Regress auf den Unterstützungspflichtigen wird indessen nach konstanter Praxis der Vormundschaftsbehörden immer noch praktiziert. (Mitteilung des Rückerstattungsbüros der Vormundschaftsbehörde der Stadt Zürich.)

244 Egger N 27 zu Art. 318/329 ZGB

245 Art. 151/153 ZGB

246 Art. 276 Abs. 3 ZGB

247 Art. 156 ZGB

248 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 143, Hinderling S. 92

249 Egger N 1 zu Art. 152 ZGB

250 Egger N 4 zu Art. 162 ZGB, BGE 95 II 289

stützten ist in erster Linie seine Bedürftigkeit²⁵¹, wobei er aber durch die Scheidung in diese bedürftige Lage versetzt werden musste²⁵². Das Erfordernis der Schuldlosigkeit in zweiter Linie schränkt den Billigkeitsanspruch des Unterstützungsbedürftigen ein²⁵³, es ist jedoch dem Richter vorbehalten, die Schuldfrage auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse zu werten und zu bemessen. Die Voraussetzungen des Pflichtigen sind seine Schuld an der Scheidung, wobei auch der Unschuldige zu Unterstützungsleistung angehalten werden kann (vgl. oben), und seine Fähigkeit, die Unterstützungsleistungen zu erbringen, ohne dass er selbst unterstützungsbedürftig wird²⁵⁴. "Der Betrag bemisst sich nach der Bedürftigkeit, findet aber seine Begrenzung in der Leistungsfähigkeit des Verpflichteten"²⁵⁵. Doch ist nicht nötig, dass er in günstigen Verhältnissen lebt²⁵⁶, und er muss sich nötigen falls auch Einschränkungen in seiner eigenen Lebenshaltung auferlegen²⁵⁷.

Die Art der Unterstützungsleistung wird durch das Gericht bei Fällung des Trennungs- oder Scheidungsurteils²⁵⁸ oder durch eine Konvention der Parteien in Form von einer Kapital- oder Pauschalsumme, einer Rente oder in periodischen Zahlungen (Alimenten) festgesetzt²⁵⁹.

3.1.2.2. Unterhaltsanspruch des unmündigen Kindes

a) Beim ehelichen Kind

Führen die Eltern eine Ehe im Sinne von Art. 90 ff. ZGB, so sind sie verpflichtet, für den Unterhalt und das Wohl des Kindes gemeinsam aufzukommen²⁶⁰. Sie haben gemeinsam die Obhut über ihr Kind²⁶¹. Wird den Eltern

251 Im gleichen Sinne wie Kap. II 3.3.1.

252 Egger N 2 zu Art. 152 ZGB

253 Egger N 3 zu Art. 152 ZGB

254 Egger N 4 zu Art. 152 ZGB, vgl. Kap. II S. 11

255 Hinderling S. 94, BGE 81 II S. 427, 83 II 8 E 1

256 Art. 328 Abs. 2 ZGB

257 Egger N 5 zu Art. 152 ZGB

258 Art. 146 ZGB

259 Tuor/Schnyder/Jäggi S. 143

260 Art. 272 und Art. 276 Abs. 1 ZGB

261 Kehl S. 39

oder einem Elternteil die Obhut über das Kind entzogen, so sind sie oder dieser Elternteil verpflichtet, Unterhaltsbeiträge in Form von Geldzahlungen zu entrichten²⁶². Diese Beitragspflicht kann durch folgende drei Arten begründet werden:

- Der unterhaltungspflichtige Elternteil kann mit dem Kind einen Vertrag über die Beiträge schliessen²⁶³. Während der Unmündigkeit des Kindes schliesst sein gesetzlicher Vertreter den Vertrag in seinem Namen ab, bei der Mündigkeit des Kindes ist es selbst Vertragspartner²⁶⁴. Der Unterhaltsvertrag untersteht für seine Verbindlichkeit der Genehmigung der Vormundschaftsbehörde²⁶⁵, die richterliche Genehmigung ist erforderlich, wenn er infolge eines gerichtlichen Verfahrens (Scheidung, Vaterschaftsprozess) geschlossen wird²⁶⁶. Die Genehmigung dieses Vertrages darf aber nur erteilt werden, wenn das Interesse des Kindes gemäss den gesetzlichen Bemessungsregeln²⁶⁷ gewährt ist. Dazu gehört auch, dass die Leistungsfähigkeit des betreffenden Elternteils im Verhältnis zu der des andern angemessen ausgeschöpft wird²⁶⁸. Das Verhältnis von Unterstützungsbeitrag zur Leistungsfähigkeit des Pflichtigen muss in einem tragbaren Verhältnis zu einander stehen, wobei die Bedürfnisse des Kindes Vorrang haben²⁶⁹.
- Eine zweite Möglichkeit des Kindes, beide Eltern oder einen Elternteil zu Unterhaltsbeiträgen zu verpflichten, besteht durch ein richterliches Urteil in einem Unterhaltsprozess²⁷⁰. Für die Legitimation zu dieser Unterhaltsklage ist das Bestehen des Kindsverhältnisses Voraussetzung²⁷¹ oder sie kann mit einer Vaterschaftsklage verbunden werden²⁷². Eine wei-

262 Art. 276 Abs. 2 ZGB

263 Art. 287 ZGB

264 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 121

265 Art. 287 Abs. 1 ZGB

266 Art. 287 Abs. 3 ZGB

267 Art. 285 Abs. 1 ZGB

268 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 121

269 Art. 285 Abs. 1 ZGB Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 119, Egger N 18 zu Art. 156 ZGB, Indexierung von Unterhaltsbeiträgen BGE 98 II 257, SJZ 74 S. 189 ff.

270 Art. 279 Abs. 1 ZGB

271 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 116

272 Art. 280 Abs. 3

weitere Möglichkeit zur Klageerhebung durch das eheliche Kind besteht ebenfalls gegen die verheirateten Eltern, wenn die vormundschaftlichen Behörden es ihrer Obhut oder Gewalt entzogen haben, oder unter den Voraussetzungen des Art. 277 Abs. 1 ZGB vom mündigen Kind gegen seine Eltern²⁷³. Das Klagerecht steht dem Kind nicht zu, wenn seine Unterhaltsansprüche bereits in einem eherechtlichen Verfahren geltend gemacht wurden²⁷⁴ (vgl. unten). Die Bemessung der Unterhaltsbeiträge richtet sich auch hier nach den Bedürfnissen des Kindes, seinen Einkünften und dem Vermögen, wie auch nach der Leistungsfähigkeit der Pflichtigen²⁷⁵.

- Die dritte Möglichkeit besteht durch Urteil in einem eherechtlichen Verfahren. Bei Trennung oder Scheidung obliegt es dem Richter zu entscheiden, welchem Elternteil die Kinder zugewiesen werden²⁷⁶. Der Richter hat die Pflicht, im Interesse des Kindes zu entscheiden. Seine Verfügung muss unter dem Gesichtspunkt möglichst zweckmässiger Fürsorge für die Erziehung und den Unterhalt der Kinder stehen, und die Kinder seien demjenigen Elternteil zuzuweisen, der für eine richtige Pflege und Erziehung die nötige Gewähr biete²⁷⁷.

Die Unterhaltspflicht für das Kind obliegt auf Grund der richterlichen Zuteilung demjenigen Elternteil, dem es zugeteilt wurde und der nun alleiniger Inhaber der elterlichen Gewalt geworden ist. Dem andern Ehegatten, dem die Kinder entzogen worden sind, wird nach Massgabe der richterlichen Festsetzung eine Beitragspflicht für den Unterhalt des Kindes auferlegt²⁷⁸. Die Höhe desselben bemisst sich gleich den zwei vorgängig erwähnten Arten der Unterhaltsverpflichtung für das Kind.

273 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 116

274 Art. 279 Abs. 3 ZGB, vgl. unten

275 Art. 285 Abs. 1 ZGB

276 Art. 156 Abs. 1 ZGB

277 Egger N 4 zu Art. 156 ZGB

278 Art. 156 Abs. 2 ZGB

b) Beim ausserehelichen Kind

Die Unterhaltspflicht gegenüber einem ausserehelichen Kinde wird entweder durch Vertrag²⁷⁹ oder durch richterliches Urteil in einem Unterhaltsprozess²⁸⁰ festgelegt. Das Klagerecht des Kindes setzt das Kindesverhältnis zwischen dem Kind und dem beklagten Elternteil voraus, wobei im Falle des ausserehelichen Kindes diese Klage kombiniert mit der Vaterschaftsklage²⁸¹ den wichtigsten Anwendungsfall der Unterhaltsklage darstellt²⁸². Einen Unterhaltsbeitrag im Sinne von Art. 156 ZGB kann das aussereheliche – im Gegensatz zum ehelichen Kind aus offensichtlichen Gründen nicht beanspruchen.

3.1.3. Freiwillige Unterstützungsbeiträge

Bei den freiwilligen Unterstützungsbeiträgen handelt es sich um Leistungen, die weder durch Gesetz noch durch richterliches Urteil, sondern auf freiwilliger Basis begründet werden. Bei dem Unterstützten kann es sich deshalb um irgend eine Person handeln. Die Voraussetzung eines Kindesverhältnisses oder der Vormundschaft fällt dahin. Die freiwilligen Unterstützungsleistungen können vertraglich oder ausservertraglich erbracht werden. Diese sind jedoch m.E. keine familienrechtlichen Leistungen i.S. des Gesetzes, da die Regelmässigkeit fehlt. Die Art der Leistung kann in natura (z.B. Aufnahme des Unterstützten in den Haushalt des Unterstützenden) oder durch Geldzahlungen geleistet werden.

279 Art. 287 ZGB

280 Art. 279 ff. ZGB

281 Art. 280 Abs. 3 ZGB

282 Hegnauer, Grundriss des Kindsrechts S. 116

3.2. Die steuerrechtliche Behandlung der familien- rechtlichen Unterstützungsleistungen

3.2.1. Unterstützungsleistungen auf Grund von Art. 328 ff. ZGB

3.2.1.1. Für Verwandte in auf- und absteigender Linie

Wie in Kapitel II 3.1.1. ausgeführt, sind gemäss Art. 328 ZGB Verwandte in auf- und absteigender Linie gegenseitig verpflichtet, einander zu unterstützen, sobald sie ohne diesen Beistand in Not geraten würden. Zu den unterstützungsbedürftigen Personen gehören in erster Linie die Eltern und die Kinder. Bei den Nachkommen indessen erst von dem Zeitpunkt an, in welchem die elterliche Unterhaltspflicht²⁸³ aufhört, d.h. mit dem Erreichen der Mündigkeit²⁸⁴. Vom steuerrechtlichen Standpunkt aus interessiert es vor allem, wer zu dieser Leistung verpflichtet werden kann. Gemäss Art. 329 Abs. 1 ZGB obliegt sie in der Reihenfolge der Erbberechtigung, mit anderen Worten trifft es bei Bedürftigkeit der Eltern in erster Linie die Kinder, bei Bedürftigkeit des volljährigen Kindes, falls es keine eigenen Nachkommen besitzt, seine Eltern.

a) Sind die Eltern pflichtig, besteht die Regelung darin, dass diese Unterstützungsleistungen unter den Geltungsbereich des Prinzips der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie fallen²⁸⁵, und somit beim Empfänger von der Einkommenssteuer befreit werden²⁸⁶.

Das Bundesgericht führt in einem älteren Entscheid dazu folgendes aus:

"Es ist zuzugeben, dass sich diese Auffassung, von der die Rekurskommission ausging (keine Besteuerung des erwachsenen Sohnes für die Unterstützungsbeiträge seines Vaters), ohne Widerspruch zum kantonalen (ZH)

283 Art. 276 ZGB

284 Art. 277 Abs. 1 ZGB

285 Candrian S. 121, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 11 zu Vorbemerkungen §§ 8-10 ZH StG

286 Gygas S. 70, v. Rechenberg N 23.5 zu Art. 23 lit b GR StG, Zuppinger StR 27 S. 297, derselbe Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 310

Gesetz hätte vertreten lassen und die entgegengesetzte Entscheidung der oberen kantonalen Beschwerdeinstanz etwas Stossendes an sich hat. Das Einkommen des Einzelnen ist nicht nur zur Bestreitung seiner eigenen Lebensbedürfnisse, sondern auch derjenigen seiner Familie, der auf seine Unterhaltungspflicht angewiesenen Familienmitglieder bestimmt. Dies bringt denn auch das zürcherische Steuergesetz selbst dadurch zum Ausdruck, dass es zu § 9 (altes StG) den Abzug der "der zur Bestreitung des Haushaltes gemachten Ausgaben" von den Roheinnahmen zur Bestimmung des steuerpflichtigen Einkommens nicht gestattet und damit in diesen, auch soweit sie nicht dem Pflichtigen selbst, sondern mit ihm zusammen lebenden Familienmitgliedern zugute kommen, nicht eine das Einkommen mindernde Verpflichtung oder Aufwendung, sondern einfach die bestimmungsmässige Verwendung des erzielten Einkommens erblickt. Und die zürcherische Steuerpraxis zieht nach der Beschwerdeantwort des Regierungsrates daraus auch nach der anderen Richtung, gegenüber den Familiengliedern, die Konsequenz, indem sie den ihnen auf solche Weise zukommenden Unterhalt bei ihnen nicht als Einkommen betrachtet, obwohl es wirtschaftlich solches darstellen könnte. Der dieser Behandlung zugrunde liegende Gedanke führt aber, richtig zu Ende gedacht, noch weiter. Es lässt sich daraus herleiten, dass daselbe auch für die Zuwendungen gelten müsse, die ein Steuerpflichtiger kraft der ihm gesetzlich obliegenden Unterhalts- und Unterstützungspflicht zugunsten eines nicht in seinem Haushalte lebenden, eigene Wirtschaft führenden Familienmitgliedes macht"²⁸⁷. Der Hauptgrund, dass die Unterstützungsleistung beim Empfänger von der Einkommenssteuer nicht erfasst wird, liegt darin, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden²⁸⁸; ein weiterer Grund liegt darin, dass die familienrechtlichen Unterhaltsbeiträge für die unterstützungspflichtige Person eine naturgemässe Verwendung des Einkommens darstellen²⁸⁹.

Nach den allgemeinen Erfahrungen des Lebens drängt sich hier noch ein weiteres Problem auf, nämlich dass sich ein Unterhalts- und Unterstüt-

287 BGE vom 13. Juli 1928 ZBl 30, S. 202 ff.

288 Candrian S. 122

289 Blumenstein S. 91, Candrian S. 128, Zuppinger Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 310, derselbe StR 27 S. 297

ungsverhältnis zwischen den Eltern und den mündigen Kindern ergibt, ohne dass eine Verpflichtung im Sinne von Art. 328 ZGB besteht. Ich denke da z. B. an den Sohn oder die Tochter, welche nach Erreichen des 20. Altersjahres bei den Eltern wohnen, und dort, ohne ein Entgelt entrichten zu müssen, Unterkunft und Verpflegung geniessen. Dem Sinne nach entspricht dieser Umstand Art. 328 ff. ZGB. Es widerspräche jedoch oben Gesagtem (Doppelbesteuerung, einheitliche Einkommensverwendung in der Familie), die Benutzung der elterlichen Räumlichkeiten und die Verköstigung dem Sohne oder der Tochter als steuerbares Einkommen zu belasten. Art. 328 ff. ZGB gewinnt hier demnach insofern an Bedeutung, dass der Fiskus gleich den Unterstützungsleistungen von Gesetzes wegen die Steuer dem Leistenden auferlegt, während der Empfänger davon befreit bleibt²⁹⁰. Ein weiterer Grund findet sich auch in der zivilrechtlichen Bestimmung²⁹¹, wonach die Eltern verpflichtet sind, für die Ausbildung und den Unterhalt auch nach Erreichen der Mündigkeit aufzukommen, bis diese Ausbildung ordentlicherweise abgeschlossen werden kann. Vom steuerrechtlichen Standpunkt aus lassen sich auch in diesem Fall die gleichen, oben erwähnten Konsequenzen ableiten.

Den Grundsatz, dass die hier besprochene Unterstützungsleistung durch den Pflichtigen zu versteuern ist, verhindert eine Doppelbelastung und wird dem Prinzip der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie gerecht, bringt aber eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen mit sich. Im Wehrsteuerbeschluss und in den kantonalen Steuergesetzen²⁹² wird diesem Umstand durch Gewährung eines Unterstützungsabzuges Rechnung getragen. Es handelt sich dabei um einen besonderen Sozialabzug. Die Gewährung desselben basiert auf sozialpolitischen Gründen und dient der Berücksichtigung der persönlich-wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen²⁹³, welche als Ausnahme vom steuerrechtlichen Grundsatz von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung im Gesetz ausdrücklich statuiert sein muss^{294, 295}.

290 Candrian S. 126

291 Art. 277 Abs. 2 ZGB

292 Vgl. Anm. 324

293 Känzig, Kommentar S. 196

294 Candrian S. 89, Blumenstein S. 175

295 "... Wenn der Empfänger familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungsleistungen diese nicht als Einkommen versteuern muss, ist es

Ein weiteres Problem stellt sich, wenn der volljährige Jugendliche im elterlichen Betrieb mitarbeitet. Der Hauptunterschied zum vorher behandelten Problemkreis besteht hier darin, dass es sich dabei nicht um Leistungen auf Grund von Art. 277 Abs. 2 und Art. 328 ZGB handelt, sondern um einen Arbeitsvertrag im Sinne von Art. 319 ff. OR zwischen Eltern und Kind. Auf Grund dieses stillschweigend oder ausdrücklich abgeschlossenen Arbeitsvertrages²⁹⁶ übernehmen hier die Eltern die Verpflichtung, ihrem volljährigen Kinde ein Entgelt für seine Arbeitsleistung zu entrichten, wobei dies hier teils aus Naturalbezügen (Kost und Logis), teils aus Barbezügen besteht. Dieses Einkommen ist demnach durch den Empfänger zu versteuern. Der Arbeitgeber kann andererseits den ausgerichteten Lohn und die Naturalleistungen, soweit sie Aufwendungen für Arbeitsleistungen von Angestellten und Arbeitern in seinem Betrieb darstellen, als Gewinnungskosten von seinen Einkünften abziehen²⁹⁷. Dieser Abzug muss auf jeden Fall als zulässig betrachtet werden, ohne Rücksicht darauf, ob er im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist oder nicht²⁹⁸, wobei die Steuerbehörden befugt sind, die Gehaltszuwendungen an die mitarbeitenden Kinder steuerrechtlich auf ihre "geschäftsmässige Notwendigkeit" zu überprüfen. Ist der Arbeitsvertrag ausdrücklich abgeschlossen worden, so nimmt die oben erwähnte Regelung Platz; ist er jedoch stillschweigend abgeschlossen worden, meistens durch die Umstände, so ergeben sich noch weitere Aspekte, die die oben erwähnte Regelung nicht ohne weiteres rechtfertigen lassen. Arbeitet das mündige Kind im elterlichen Betrieb und besteht kein ausdrücklich abgeschlossener Arbeitsvertrag, so steht ihm von Gesetzes wegen eine angemessene Entschädigung zu²⁹⁹. Die

nur logisch und konsequent, die betreffenden wirtschaftlichen Güter beim Unterhalts- bzw. Unterstützungsgeber zu erfassen. Da derartige Leistungen nichts anderes als die bestimmungsmässige Verwendung des Einkommens des letzteren darstellen, darf er sie von keiner Art seiner steuerbaren Einkünfte in Abzug bringen ..." Candrian S. 88, vgl. auch Känzig, Kommentar S. 196, BGE 100 I b 481 E 3, 81 I 71, 78 I 148 u. v. a.

296 Art. 320 OR

297 Blumenstein S. 176, Candrian S. 177, v. Rechenberg N 24.2.3 zu Art. 24 GR StG, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 1 zu § 25 ZH StG, Känzig N 2 zu Art. 22 WstB

298 Blumenstein S. 176

299 Art. 334 Abs. 1 ZGB

Geltendmachung dieses Anspruchs kann aber erst im Falle des Todes³⁰⁰ oder bei Lebzeiten des Schuldners, wenn gegen ihn eine Pfändung erfolgt oder über ihn der Konkurs eröffnet wird oder wenn der Betrieb in andere Hände übergeht³⁰¹, sofern es nicht ausdrücklich oder stillschweigend anders abgemacht worden ist³⁰² erfolgen. Der Grund dafür liegt darin, dass das Familienleben nicht vermaterialisiert werden soll, und nicht seines bestes Gehaltes dadurch beraubt werden soll, dass es zu einem Arbeitsverhältnis umgestaltet wird, mit Lohnzahlungen und Zahltagen und gar mit Betreibungen des Kindes gegen die Eltern³⁰³. Die Leistungen sind in diesem Falle als familienrechtliche Leistungen zu betrachten, welche während des Lebens der Eltern unter dem steuerrechtlichen Grundsatz der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie fallen³⁰⁴. Die Höhe der Entschädigung spielt aber auch hier insofern eine Rolle, dass wenn sie dem Lohn an eine Drittperson entspricht, sie nicht mehr unter die Regelung von Art. 334 ZGB passt und somit vom steuerrechtlichen Standpunkt als Einkommen auf Grund eines Arbeitsverhältnisses besteuert wird³⁰⁵.

b) Sind die Kinder verpflichtet, die Eltern auf Grund von Art. 328 ZGB zu unterstützen, ist dies vom steuerrechtlichen Standpunkt eine Unterstützungsleistung an die Familie im weiteren Sinne³⁰⁵, d.h. sie entspricht dem Grundsatz der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie und wird beim Empfänger von der Einkommenssteuer befreit, während der Leistende sie nicht in Abzug bringen kann³⁰⁶. Die Befreiung der Einkommenssteuer beim Begünstigten wird in diesem Falle jedoch nur gewährt, wenn sie objektiv für den Unterhalt dieser Person notwendig ist und nach herrschender Auffassung Ausfluss der familienrechtlichen Unterstützungspflicht darstellt³⁰⁷. Der Belastung des unterstützungspflichtigen Kindes wird auch in diesem Falle

301 Art. 334 bis Abs. 2 ZGB

302 Egger N 2 zu Art. 334 ZGB

303 Egger N 1 zu Art. 334 ZGB

304 Candrian S. 128, Zuppinger StR 27 S. 297, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 310

305 Reimann/Zuppinger/Schärrier N 10 zu Vorbemerkungen zu § 8-10 ZH StG

306 Vgl. II 3.2.1.1.a

307 Reimann/Zuppinger/Schärrier N 10 zu Vorbemerkungen zu §§ 8-10 ZH StG, Känzig, Kommentar N 4 zu Art. 25 Abs. 1 lit b WstB

in schweizerischen Steuergesetzgebungen³⁰⁸ mittels eines besonderen sozialpolitischen Abzuges Rechnung getragen.

Anders liegen die Verhältnisse, wenn die Beiträge des Kindes an seine Eltern auf Grund der Mitarbeit im Betrieb des Kindes geleistet werden. Liegt ein ausdrücklicher geschlossener Arbeitsvertrag diesem Verhältnis zu Grunde, so muss der Begünstigte seinen Erwerb selbst versteuern, und der Beitrag kann nicht unter dem Gesichtspunkt des steuerrechtlichen Prinzips der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie berücksichtigt werden³⁰⁹. Wurde jedoch kein ausdrücklicher Arbeitsvertrag geschlossen und besteht die Unterstützungsleistung aus der familienrechtlichen Pflicht, so lässt sich dies mit dem Grundsatz von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung vereinbaren, d.h. der Empfänger hat dafür keine Einkommenssteuer zu bezahlen, und der Pflichtige kann seine Unterstützungsleistung von seinem Einkommen nicht in Abzug bringen³¹⁰. Werden die Eltern, falls es die Umstände zulassen (Landwirtschaft, Gastgewerbe etc.), dennoch zur Mithilfe im Betrieb herangezogen, so kann dies nicht als ein Arbeitsverhältnis gewertet werden. "Kost und Logis sind da nicht ein Bestandteil des Lohnes, d.h. des Gegenwertes für die geleistete Arbeit, also ein Einkommen ... Sie sind vielmehr zivilrechtlich wohlbegründete Unterstützungen und können deshalb nicht als Einkommen zur Steuer herangezogen werden"³¹¹. Dabei handelt es sich in erster Linie um Naturalbezüge (Kost und Logis) und erst in zweiter Linie um einen geldmässigen Beitrag. Die elterliche Mithilfe ist nicht als Ursache, sondern als natürliche Folge der Leistungen des Kindes zu werten³¹². Das Bundesgericht setzte in seinem Entscheid BGE 81 I 72 in der Auslegung dieser Frage bedeutend engere Massstäbe an. Dieser Abzug kommt nach ständiger Rechtssprechung des Bundesgerichts nicht in Frage für Familienmitglieder, die im Haushalt des Steuerpflichtigen arbeiten oder regelmässig zu Dienstleistungen herangezogen werden, soweit es sich dabei nicht um ganz geringfügige Dienste handelt ... Die Aufwendungen, die

308 Vgl. Anm. 274

309 Candrian S. 130, Bericht der Finanzdirektion ZH S. 8

310 Vgl. Anm. 277

311 ZBl 28, 54 ff.

312 Candrian S. 131

der Steuerpflichtige für ihren Unterhalt macht, sind nicht Unterstützungen, sondern eine Art Gegenleistung für die Arbeit, die sie im Interesse der Gemeinschaft verrichten. Darauf, ob das Familienmitglied ausserhalb der Familiengemeinschaft seinen Unterhalt selbst verdienen könnte oder sonst die Mittel fände, sich durchzubringen, kann es nicht ankommen. M.E. ist diese Betrachtungsweise viel zu eng. Da es sich in diesem Falle um eine 70jährige Frau handelte, die bei ihrem Sohn wohnte, konnte von ihr wohl nicht verlangt werden, dass sie um der Unterstützungsbedürftigkeit im Sinne des Bundesgerichts (Arbeitsunfähigkeit, dauernde Krankheit oder ähnliche dauernde Behinderung) gerecht zu werden, ihre Hände in den Schoss legte. Naturgemäss wird sie an möglichst vielen Orten Hand reichen, soweit es ihr möglich ist. Von einem Arbeitsverhältnis zu sprechen ist m.E. hier jedoch an den Haaren herbeigezogen und entspricht in keiner Art und Weise den allgemeinen Lebensumständen, wie sie sich im Normalfall zwischen Mutter und Sohn abspielen.

c) Die Unterstützungspflicht gemäss Art. 328 ZGB erstreckt sich nicht nur auf das Eltern-Kindsverhältnis, sondern auf alle Verwandten in auf- und absteigender Linie²¹³. Die in den zwei vorgängigen Kapiteln erwähnten steuerrechtlichen Grundsätze und Folgerungen erstrecken sich naturgemäss nicht nur auf die weiteren Verhältnisse der Verwandten³¹⁴ in auf- und absteigender Linie, sofern es sich um gleichartige Unterstützungsleistungen handelt³¹⁵.

3.2.1.2. Für Geschwister (Verwandte der Seitenlinie)

Art. 328 ZGB statuiert die Unterstützungspflicht der Geschwister untereinander, wobei sie nur zur Unterstützung herangezogen werden können, wenn sie sich in günstigen Verhältnissen befinden³¹⁶. Vom steuerrechtlichen Stand-

313 Egger N 19 zu Art. 328 ZGB

314 SJZ 66 S. 183

315 Candrian S. 132, Känzig Kommentar N 133 zu Art. 21 Abs. 3 WstB

316 Art. 329 Abs. 2 ZGB

punkt sind diese Unterstützungsbeiträge, gleich denjenigen unter den Verwandten in auf- und absteigender Linie, als familienrechtliche Leistungen zu behandeln. Der Grundsatz der einheitlichen Einkommensverwendung spielt auch hier die massgebende Rolle, mit andern Worten, die unterstützungspflichtige Partei kann ihre Leistung von ihrem Einkommen nicht in Abzug bringen, "da es sich dabei lediglich um die pflichtmässige Verwendung bereits erzielten Einkommens handelt"³¹⁷, andererseits bleibt die Unterstützungsleistung beim bedürftigen Teil steuerfrei, "da sie objektiv für den Unterhalt dieser Person notwendig ist"³¹⁸.

Die zivilrechtliche Bestimmung von Art. 328 ZGB schränkt die Personen der Seitenlinien auf die Geschwister ein³¹⁹. Mit andern Worten Onkel, Tante, Nefte etc. gehören nicht mehr zu den unterstützungspflichtigen oder -begünstigten Personen der erweiterten Familiengemeinschaft im Sinne von Art. 328 ZGB. Naturgemäss fallen sie denn auch nicht unter die Prinzipien der Familienbesteuerung, und Leistungen an Verwandte dieser Seitenlinien richten sich daher nach den allgemeinen Regeln³²⁰ der Einkommensbemessung³²¹.

3.2.1.3. Verschwägte Personen und Stiefkinder

a) "Wer mit einer Person verwandt ist, ist mit deren Ehegatten in der gleichen Linie und im gleichen Grade verschwägert"³²². Gemäss Art. 328 ZGB vermag die Schwägerschaft jedoch keinen familienrechtlichen Unterstützungsanspruch zu begründen. Vom steuerrechtlichen Standpunkt lassen sich diese Personen gleich den Verwandten der Seitenlinien³²³ nicht unter den Begriff der erweiterten Familiengemeinschaft einreihen, und das Prinzip

317 Candrian S. 133, Finanzdirektion Zürich Bericht S. 8

318 Reimann/Zuppinger/Schärner N 10 zu Vorbemerkungen zu §§ 8-10 ZH StG, Zuppinger StR 27 S. 297, derselbe, Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 310

319 Egger N 23 zu Art. 328 ZGB

320 Blumenstein S. 157

321 Candrian S. 133

322 Art. 21 Abs. 1 ZGB

323 Vgl. Kap. II 3.2.1.2.

der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie findet hier somit keine Anwendung. Die allgemeinen Regeln der Einkommensbesteuerung³²⁴ kommen zum Zuge³²⁵.

Es gibt hier jedoch eine Ausnahme, wenn die Beiträge auf Grund einer familienrechtlichen Unterstützungsverpflichtung formell vom Schwiegervater an seine Schwiegertochter ausbezahlt werden, jedoch materiell für die Unterstützung seines Enkelkinds bestimmt sind. In diesem Falle handelt es sich um eine familienrechtliche Unterstützungsleistung im Sinne des Zivilrechts, und somit findet steuerrechtlich das Prinzip der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung Anwendung³²⁶.

b) Das Hauptmerkmal der Stiefverwandtschaft besteht darin, dass das Kind mit einem Ehegatten blutsverwandt ist, während zum anderen Ehegatten keine Verwandtschaft im Sinne des Zivilrechts³²⁷ besteht. Es handelt sich dabei um einen Spezialfall der Schwägerschaft. Eine Unterstützungspflicht im Sinne von Art. 328 ZGB vermag die Stiefverwandtschaft somit nicht zu begründen³²⁸. Dementsprechend vermag der Grundsatz von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung die steuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen unter Stiefverwandten in der Regel ebensowenig zu beeinflussen wie diejenige von Zuwendungen unter Verschwägerten³²⁹. In einem Falle muss hier jedoch eine Ausnahme gemacht werden. Gemäss Art. 278 Abs. 2 ZGB wird dem Stiefelternteil die Pflicht auferlegt, dem andern in der Erfüllung der Unterhaltspflicht gegenüber vorehelichen Kindern in angemessener Weise beizustehen". Diese Bestimmung wird von der Beistandspflicht³³⁰ abgeleitet. Der zivilrechtlichen Regelung hat sich demnach das Steuerrecht angeschlossen, in dem in Lehre und Praxis die Stiefkinder steuerrechtlich innerhalb der Familie leiblichen Kindern gleichgestellt sind, d.h. das Prinzip der Einheit der Familie betrifft auch Kinder "die lediglich unter der

324 Blumenstein S. 157

325 Candrian S. 134

326 Candrian S. 134, vgl. Anm. 304

327 Art. 252 ZGB

328 Egger N 23 zu Art. 328 ZGB

329 Candrian S. 135

330 Art. 159 Abs. 2 ZGB

elterlichen Gewalt der Ehefrau stehen"³³¹. Das Prinzip der Einheit der Familie, d.h. die Steuervertretung des Stiefkindes durch den Stiefvater kann m.E. auch umgekehrt auf die einheitliche Einkommensverwendung in der Familie ausgedehnt werden. Die Unterhaltsleistungen lassen sich somit mit dem oben erwähnten Prinzip vereinbaren und können vom Stiefelternteil vom Einkommen nicht in Abzug gebracht werden, müssen aber vom Stiefkind auch nicht versteuert werden³³².

3.2.1.4. Nur durch einen Ehegatten adoptierte Kinder

Bei Kindern, welche durch einen Ehegatten vor der Heirat adoptiert wurden, stellt sich bezüglich der Unterhaltsbeiträge durch den Stiefelternteil und deren Besteuerung das gleiche Problem wie bei den Stiefkindern. Ich verweise deshalb auf die Ausführungen des vorgängigen Kapitels³³³.

3.2.2. Unterstützungsleistungen an den getrennten oder geschiedenen Ehegatten

Leben die Ehegatten in tatsächlich ungetrennter Ehe, so wird ihr Einkommen und Vermögen als Einheit besteuert³³⁴. Wird die Ehe durch den Richter getrennt oder geschieden³³⁵, so fällt in der Regel die gemeinsame Besteuerung dahin, und die Einzelveranlagung tritt an ihre Stelle³³⁶. Wie vorne ausgeführt³³⁷, kann der Richter gemäss Art. 152 ZGB dem schuldlos geschiedenen Ehegatten eine Unterstützungsleistung in Form von Geldzahlungen (Alimente) zusprechen. Bei diesen Beiträgen handelt es sich um familienrechtliche Unterstützungsleistungen. Auf Grund dieser Tatsache fallen sie unter das Prinzip der einheitlichen Einkommensverwendung in der Fami-

331 Reimann/Zuppinger/Schärerrer, N 8 zu § 9 ZH StG, BGE 70 I S. 34 ff.

332 Candrian S. 136

333 Kap. II 3.2.1.3.

334 Vgl. Kap. II 1.

335 Art. 146 ZGB

336 v. Rechenberg N 40.7.5. zu GR StG

337 Kap. II 3.1.2.1.

lie³³⁸. Die Steuerpflicht obliegt somit ganz dem Leistenden, während der Begünstigte für seine ihm gewährten Unterhaltsbeiträge keine Einkommenssteuer zu bezahlen hat. Blumenstein führt dazu folgendes aus: "Gewisse Zuflüsse an Wirtschaftsgütern, die ihrer Natur nach unter den Einkommensbegriff fallen würden, nehmen die modernen Steuergesetze regelmässig von der Einkommensbesteuerung aus, sei es in Anlehnung an die früheren Quellen wie Erbschaft, Schenkung, sei es aus Billigkeitsgründen (Armenunterstützung, familienrechtliche Alimente³³⁹). Diese Betrachtungsweise wurde im Bund³⁴⁰ und in einigen kantonalen Gesetzen³⁴¹ verwirklicht, wonach die Eingänge aus familienrechtlichen Alimenten nicht als steuerbares Einkommen gelten. "Der WstB (und auch die erwähnten kantonalen Gesetze) bringen dadurch zum Ausdruck, dass die sogenannten abgleitenden Einkünfte, d.h. die Vermögenszugänge, die aus Arbeit oder Vermögen eines Dritten herrühren, und von diesem dem Steuerpflichtigen ohne jede Gegenleistung zugewendet werden, für die Steuerberechnung ausser Betracht fallen sollen. Steuerbar sind grosso modo nur Vermögenszugänge, die mit dem Einsatz und Vermögen des Steuerpflichtigen selber im Zusammenhang stehen"³⁴². Diese Ausführungen stehen m. E. mit der Besteuerung nach dem Grund von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung, wie auch mit der zivilrechtlichen Betrachtungsweise der Fortführung der Unterhaltspflicht gemäss Art. 160 ZGB im Einklang. Durch das oben Gesagte ergibt sich denn auch m. E. die richtige und sachgemässe Betrachtungsweise des Problems, nämlich der Besteuerung von Alimenten auf Grund von Art. 152 ZGB und deren Ausgestaltung in den erwähnten Steuergesetzen. Eine einheitliche Ausgestaltung in allen kantonalen Steuergesetzen gibt es jedoch nicht, und die

338 Candrian S. 104, Zuppinger StR 27 S. 298, derselbe Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 311

339 Blumenstein S. 110, gegenteilige Meinung Reimann ASA 38 S. 74

340 WstB Art. 21 Abs. 3

341 UR Art. 22 lit g, OW Art. 26 lit f, SO § 31 lit f, BS § 42 lit a, SH Art. 22 lit c, AI Art. 23 lit h, TI Art. 23 lit b, NE Art. 24 lit d, GE Art. 16 lit c, wobei aber zu beachten ist, dass familienrechtliche Leistungen grundsätzlich einkommenssteuerfrei sind, ausgenommen die Leistungen an den getrennten oder geschiedenen Ehegatten (SZ, GL, NW, BL, SG, GR, AG, TG, VD), Zuppinger StR 27 S. 298

342 Kommentar Känzig N 132 zu Art. 21 Abs. 3 WstB

Meinungen unter den Kantonen gehen zum Teil diametral auseinander. So besteuert z.B. der Kanton Zürich Alimente an die geschiedene oder getrenntlebende Ehefrau bei der Begünstigten als Einkommen³⁴³, während sie der Leistende von seinem Einkommen abrechnen kann³⁴⁴.

Die massgebenden Steuerbehörden des Kantons Zürich missachten somit sowohl den steuerrechtlichen Grundsatz der einheitlichen Einkommensverwendung, wie auch den Sinn der dieser Frage zugrunde liegenden zivilrechtlichen Bestimmungen. Der Kanton Graubünden hat in dieser Frage eine Kompromisslösung gefunden, wonach auf Grund der Doppelbesteuerungspraxis des Bundesgerichts (siehe unten) die Alimente als Einkommen nur besteuert werden, wenn der ausserkantonale Schuldner seine Zahlungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen darf. Andererseits darf der im Kanton wohnende Ehegatte die Alimentenzahlungen in Abzug bringen, wenn der ausser Kanton wohnende Empfänger die Alimente als Einkommen versteuern muss³⁴⁵. Innerkantonale richtet sich die Besteuerung nach dem gleichen Grundsatz wie beim Bund. Die unterschiedliche Besteuerung der Alimente an den geschiedenen Ehegatten in den kantonalen Steuergesetzen führt im interkantonalen Verhältnis zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung. Die Verschiedenheit der kantonalen Alimentenbesteuerung kann bei geschiedenen oder getrennten Ehegatten, welche in zwei verschiedenen Kantonen ihren Wohnsitz haben, dazu führen, dass es dem leistenden Ehegatten in seinem Wohnsitzkanton nicht gestattet ist, die entrichteten Unterhaltsbeiträge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen, der andere Ehegatte aber die empfangenen Leistungen gleichwohl als Einkommen zu versteuern hat. Das Bundesgericht hat in ständiger Rechtssprechung³⁴⁶ erkannt, dass eine solche Besteuerung Art. 46 Abs. 2 BV nicht verletzt. Im Sinne der Rechtsprechung liegt eine gegen diesen Artikel der Bundesverfassung verstossende Doppelbesteuerung grundsätzlich nur vor, wenn ein und dieselbe Person von zwei oder mehreren Kantonen für dasselbe Steuerobjekt besteuert wird³⁴⁷.

343 § 19 lit b ZH StG

344 § 25 lit e ZG StG

345 Art. 24 lit. f GR StG

346 BGE 90 I 293

347 Fleiner/Giacometti S. 168, Locher § 1 II A

Das Bundesgericht anerkennt Ausnahmen von dieser Regel lediglich dann, wenn der Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Masse verbunden sind³⁴⁸. Dies trifft zum Beispiel zu, wenn die Ehegatten wirtschaftlich (Wohnsitz in verschiedenen Kantonen), aber rechtlich nicht getrennt oder geschieden sind. Die subjektive Steuerpflicht bleibt in diesem Falle für das Einkommen beider Ehegatten in der Hand des Ehemannes. Die Lösung hier ist, dass beide Kantone die Steuer im Verhältnis des Einkommens und Vermögens der beiden Ehegatten erheben³⁴⁹. Für gerichtlich getrennte oder geschiedene Ehegatten hat das Bundesgericht die oben erwähnte Lösung verneint³⁵⁰, weil keine umfassende Gemeinschaftlichkeit der Mittel mehr besteht und sie gerade darum abweichend von der Regel als selbständige Steuersubjekte behandelt werden. Wie das Bundesgericht festgehalten hat, verbietet es das Bundesrecht den Kantonen nicht, in folgerichtiger Durchführung des Grundsatzes der gesonderten Besteuerung getrennt lebender Ehegatten die Unterhaltsleistungen beim empfangenden Ehegatten als Einkommen zu besteuern, ohne dem anderen Ehegatten einen entsprechenden Abzug von den steuerbaren Einkünften zu gestatten. "Es besteht deshalb kein Grund, unter dem Gesichtswinkel des Art. 46 Abs. 2 BV einzuschreiten, wenn es nicht kraft der Gesetzgebung eines Kantons, sondern infolge der Verschiedenheit der Steuerordnungen zweier Kantone zu diesem Ergebnis kommt und der getrennt lebende Ehegatte die empfangenen Alimente als Einkommen versteuern muss, obwohl der andere Ehegatte seine Leistungen nicht vom steuerbaren Einkommen abziehen darf"³⁵¹. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung regelt die Besteuerung der Alimente an den getrennten oder geschiedenen Ehegatten im Sinne von Art. 152 ZGB im interkantonalen Verhältnis m. E. klar und verständlich, wenn auch das Resultat wegen den unterschiedlichen kantonalen Regelungen unbefriedigend ist.

348 BGE 49 I 533

349 Candrian S. 101

350 Unveröffentlichter Entscheid, abgedruckt in ZBl 1946 S. 426

351 BGE 90 I 293; Unveröffentlichter Entscheid abgedruckt in ZBl 1974 S. 304

3.2.3. Der Unterhaltsanspruch des unmündigen Kindes

3.2.3.1. Das eheliche Kind

Wird ein Elternteil aufgrund der in Kapitel II 3.1.2.2. aufgeführten Gründe gegenüber seinem Kinde unterhaltspflichtig, so handelt es sich dabei in jedem Fall um Zuwendungen familienrechtlicher Natur, welche nach allgemein anerkannter Auffassung in den Geltungsbereich des steuerrechtlichen Grundsatzes von der Einheit der Familie in der Einkommensverwendung fallen³⁵². Somit können sie beim Leistenden nicht in Abzug gebracht werden und bilden beim Kind kein steuerbares Einkommen.

Die Steuerrechtsordnungen gewähren regelmässig einen frankenmässig begrenzten Sozialabzug³⁵³. Dieser Abzug wird im Wehrsteuerbeschluss als Abzug für unterstützungsbedürftige Personen behandelt³⁵⁴, während z.B. der Kanton Zürich ihn als Kinderabzug betrachtet³⁵⁵. Dabei stellt sich das Problem, welcher der getrenntlebenden oder geschiedenen Ehegatten ihn in Abzug bringen kann. Die Zürcher Kommentatoren sind der Ansicht, dass die Lösung von Fall zu Fall gesucht werden muss. "Der Kinderabzug wird dem Elternteil gewährt, der zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufkommt; tragen beide Elternteile in erheblichem Masse an den Unterhalt der Kinder bei, so wird der Abzug jedem Elternteil zur Hälfte gewährt"³⁵⁶. Die Gewährung kann jedoch nur erfolgen, wenn der Pflichtige seine Leistung auch tatsächlich erbringt³⁵⁷, mit andern Worten, es liegt auf der Hand, dass

352 Känzig Kommentar N 3 zu Art. 25 Abs. 1 lit b WstB, Reimann/Zuppinger/Schärrer N 14 zu § 31 ZH StG, Candrian S. 108, Zuppinger StR S. 298, derselbe Familienbesteuerung und neues Eherecht S. 311

353 WstB Art. 25 lit c, ZH § 31 BE, UR Art. 26 lit c, SZ § 24 lit e, OW Art. 29 lit a, NW Art. 17 Ziff. 7, GL Art. 28 Ziff. 4, ZG § 23 Ziff. 4, FR Art. 40 lit d, BS § 43 lit c, SH Art. 26, lit b, AR Art. 32 Ziff. 3, AI Art. 43 lit c, SG Art. 30 lit d, GR Art. 28 lit c, AG § 31 lit c, TI Art. 35 lit b, VD Art. 25 lit c, VS Art. 31 lit c, NE Art. 29 lit c, GE Art. 31 lit ag

354 Känzig Kommentar N 3 zu Art. 25 Abs. 1 lit b WstB

355 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 14 zu § 31 ZH StG

356 Reimann/Zuppinger/Schärrer N 16 zu § 31 ZG StG, UR StG Art. 26 lit c

357 Känzig Kommentar N 4 zu Art. 25 Abs. 1 lit b WstB

für verweigerter oder aus wirtschaftlichen Gründen nicht bezahlte Alimente kein Abzug gewährt werden kann.

Liegt eine Bevorschussung der Alimente für mehrere Jahre vor, so ergibt sich eine zeitliche Verschiebung, weil die jährlichen Abzüge nicht kumuliert und auf einmal abgezogen werden können, sondern nur jährlich mit dem im Gesetz vorgesehenen Sozialabzug geltend gemacht werden können.

3.2.3.2. Das aussereheliche Kind

Dem Vater obliegt gemäss Art. 285 Abs. 1 ZGB die Pflicht, seinem ausserehalb der Ehe gezeugten Kinde Unterhaltsbeiträge zu entrichten. Das Verhältnis zu seinem ausserehelichen Kind beruht vor allem auf der natürlichen Abstammung³⁵⁸. In diesem Fall begründet die natürliche Verwandtschaft aber keine Rechtsbeziehungen zwischen dem Vater und dem Kind; sie entstehen erst durch Anerkennung oder Urteil³⁵⁹. Eine daraus resultierende Wirkung ist die Unterhaltspflicht³⁶⁰ des Vaters gegenüber seinem ausserehelichen Kind. Bei diesen Zuwendungen handelt es sich um Beiträge familienrechtlicher Natur³⁶¹. Die Besteuerung erfolgt somit nach dem Grundsatz der einheitlichen Einkommensverwendung in der Familie. Die Unterhaltsleistung darf vom Vater nicht in Abzug gebracht werden, noch begründet sie beim Kind steuerbares Einkommen³⁶². Dem leistenden Vater wird in der Regel aus Billigkeitsgründen ein Sozialabzug³⁶³ gewährt, wobei es sich hier dem Charakter nach um einen Unterstützungsabzug handelt³⁶⁴.

Das Verhältnis des ausserehelichen Kindes zur Mutter entsteht im Gegensatz zum Vater mit der Geburt³⁶⁵. Praktisch kommt dieses Kindsverhältnis

358 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts S. 24, Egger N 22 zu a Art. 319 ZGB

359 Art. 252 Abs. 2 ZGB

360 Art. 276 Abs. 2 ZGB

361 Candrian S. 138

362 Reimann/Zuppinger/Schärer, N 12 zu Vorbemerkungen § 8-10 ZH StG

363 WstB Art. 25 lit c ZH § 31 Abs. 4

364 Candrian, Anm. 148 S. 138

365 Art. 252 Abs. 1 ZGB

zur Mutter einem ehelichen gleich. "Hier besteht also zum vornherein eine steuerrechtlich bedeutsame familienrechtliche Beziehung zwischen Unterhaltsggeber und Unterhaltsempfänger"³⁶⁶. Die Besteuerung richtet sich demnach auch danach. Es fragt sich nun, ob der Mutter ein Sozialabzug im Sinne des Kinderabzuges gewährt werden kann oder nicht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der zur Unterstützungsleistung verpflichtete Vater seinen Kinderabzug geltend macht. Gewährt man beiden einen Abzug, so verstösst dies gegen den Grundsatz, dass Abzüge regelmässig nur einmal gemacht werden können³⁶⁷. Meines Erachtens ist die Aufteilung des Kinderabzuges unter der Voraussetzung, dass beide Elternteile massgeblich am Unterhalt des Kindes beteiligt sind, im Verhältnis zu den Unterhaltsleistungen eine adäquate Lösung³⁶⁸.

Ein letztes Problem in diesem Zusammenhang bildet die Besteuerung der Auslagen, welche durch die Entbindung entstehen. Gemäss Art. 295 Abs. 1 ZGB kann der Vater verpflichtet werden, diese Kosten zu übernehmen. "Der Rechtsgrund kann nicht in der Kindschaft selber liegen, sondern er ist in der natürlich-sittlichen Verbundenheit der leiblichen Eltern zu suchen"³⁶⁹. Er stellt eine Parallele zum Unterhaltsanspruch unter Ehegatten gemäss Art. 160 Abs. 2 ZGB dar³⁷⁰. Dies hat die Anwendung des steuerrechtlichen Prinzips der einheitlichen Einkommensverwendung zur Folge. Der Vater kann derartige Zuwendungen nicht von seinem Einkommen in Abzug bringen, während andererseits die Mutter sie nicht als Einkommen versteuern muss³⁷¹.

366 Candrian S. 139

367 Blumenstein S. 146

368 GR StG Art. 28 Abs. 2; Reimann/Zuppinger/Schärrer N 16 zu § 31 StG ZH

369 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts S. 104; Egger N 4 zu a Art. 317 ZGB

370 Hegnauer, Grundriss des Kindesrechts §. 126; Egger N 4 zu a Art. 317 ZGB

371 Candrian S. 130

4. BESTREBUNGEN FÜR EINE HARMONISIERUNG DER SCHWEIZERISCHEN STEUERORDNUNGEN

Art. 42^{quinquies} Abs. 2 der Bundesverfassung gibt dem Bund die Kompetenz zu einer formellen Harmonisierung des eidgenössischen wie auch der kantonalen Steuergesetze.

An der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren am 9. Juli 1976 in Interlaken wurde der Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde verabschiedet.

Die Frist des Vernehmlassungsverfahrens zu diesem Gesetz endete am 30. Juni 1978. Eine bereinigte Fassung liegt zur Zeit noch nicht vor.

Es handelt sich dabei um ein Rahmengesetz, das sich nicht direkt an den Steuerpflichtigen, sondern an die kantonalen Gesetzgeber richtet und ihnen vorschreibt, nach welchen Grundsätzen sie ihre Steuerordnungen in Bezug auf Steuerpflichtgegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht auszugestalten haben. Daneben sind aber ausdrücklich erwähnt³⁷², dass die Kantone auch weiterhin für jene Bereiche in ihrer Gesetzgebung freibleiben, wofür das Bundesrecht keine Grundsätze oder keine abschliessende Regelung aufstellt.

Das Rahmengesetz umfasst im ganzen 60 Artikel und gliedert sich in die Abschnitte: Allgemeine Bestimmungen, Grundsätze, Durchführung sowie Inkrafttreten und Vollzug.

4.1. Die für die Familienbesteuerung aufgestellten Grundsätze

a) In Art. 4 Abs. 5 des Entwurfes werden die Grundsätze für die Ehegatten und Familienbesteuerung festgelegt. Dabei wird an der Zusammenrechnung der Einkünfte und des Vermögens der "in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe" lebenden Ehegatten festgehalten.

³⁷² Art. 1 Abs. 2 des Entwurfes

Die unter elterlicher Gewalt stehenden Kinder werden ebenfalls, wie in den geltenden kantonalen Steuergesetzen dem steuerpflichtigen Elternteil zugerechnet; ausgenommen davon sind jedoch die Beteiligungs- und Grundstücksgewinne und das Erwerbseinkommen der Kinder.

Die Zusammenrechnung endet bei Ehegatten durch den Tod des einen, bei Scheidung oder dauernder rechtlicher und tatsächlicher Trennung³⁷³; bei Kindern durch das Erreichen der Mündigkeit oder den Entzug der elterlichen Gewalt³⁷⁴.

b) Als Art der Besteuerung schlägt der Entwurf³⁷⁵ den Prozentabzug vom Steuerbetrag oder die verschiedene Tarifierung von alleinstehenden und verheirateten Personen vor. Welche dieser beiden Arten in den Steuergesetzen verwirklicht wird, bleibt dem kantonalen Gesetzgeber vorbehalten.

c) In abschliessender Art und Weise regelt Art. 6 des Entwurfes diejenigen Einkünfte, welche nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Darin werden ebenfalls die Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, ausgenommen die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten für sich und für die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder von der Steuer befreit³⁷⁶.

d) Ebenfalls abschliessend regelt Art. 8 die allgemeinen Abzüge. Dabei wird ein Abzug für die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennten Ehegatten für sich oder für die unter seiner elterlichen Gewalt stehenden Kinder³⁷⁷ und ein Abzug vom Erwerbseinkommen, welches die Ehefrau unabhängig vom Beruf, Geschäft oder Gewerbe des Ehemannes erzielt, zugelassen³⁷⁸.

Derselbe kann ebenfalls bei Mitarbeit der Ehefrau im Beruf, Geschäft oder Gewerbe des Ehemannes geltend gemacht werden.

373 Art. 19 lit a des Entwurfes

374 Art. 19 lit b des Entwurfes

375 Art. 10 Abs. 2 des Entwurfes

376 Art. 6 lit f des Entwurfes

377 Art. 8 lit c des Entwurfes

378 Art. 8 lit i des Entwurfes

Die Vorschläge des Entwurfes stimmen weitgehend mit den in der vorliegenden Arbeit erarbeiteten Postulaten für eine gerechtere Besteuerung der Familie, insbesondere dem Festhalten am Einheitsprinzip, der Regelung der Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen und derjenigen der Abzüge überein.

Es ist hingegen zu bedauern, dass die Kommission für die Art der Besteuerung der Prozentabzug oder den Doppeltarif gewählt hat und sich nicht zum weitergehenden Trippeltarif bekannt hat, der eine gerechtere Besteuerung der Familie am besten gewährleisten würde. - Eine Erweiterung des Doppeltarifs zum Trippeltarif ist m. E. durchaus möglich, da der Gesetzgeber mit dem Doppeltarif nur die ledigen und verheirateten Steuerpflichtigen berücksichtigt, die Kinder jedoch ausser Acht gelassen hat³⁷⁹.

379 Dies auch im Hinblick auf Art. 42^{quinquies} BV

Lebenslauf

Ich wurde am 19. Oktober 1951 als Sohn des Prof. Dr. Vito Picononi und der Elsa Picononi geb. v. Salis in Samedan geboren.

1955 verlegten meine Eltern ihren Wohnsitz auf den Zollikerberg, wo ich die Primarschule besuchte. Darauf ging ich an das Freie Gymnasium Zürich, wechselte nach der 5. Klasse an das Institut Minerva und bestand im Herbst 1972 die Handelsmatura.

Im Wintersemester 1972 immatrikulierte ich mich an der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich und schloss im Februar 1977 mit dem Lizentiat ab.

Seit Herbst 1977 arbeite ich bei einem Anwalt als Substitut. Nebenbei verfasste ich meine Dissertation.

Im Januar 1980 wurde ich zum Doktor promoviert.



